



ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

RAIMUNDO JOSÉ SOUSA VASCONCELOS JÚNIOR

**CORRELAÇÕES ENTRE A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-
ADMINISTRADORES PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DAS EMPRESAS E O
INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

**Brasília
2011**

Autor: Raimundo José Sousa Vasconcelos Júnior

**CORRELAÇÕES ENTRE A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-
ADMINISTRADORES PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DAS EMPRESAS E O
INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

**Trabalho de conclusão de curso de Pós-graduação apresentado à Escola de
Administração Fazendária, como requisito parcial para a obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário**

Orientador: Me. Rodrigo Pereira de Mello

**Brasília
2011**

Vasconcelos Júnior, Raimundo José Sousa

Correlações entre a responsabilização dos sócios-administradores pelos débitos tributários das empresas e o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.
95 p.

1. Responsabilidade Tributária 2. Desconsideração da
Personalidade Jurídica

CDU 34.336.2.03 (81)



FOLHA DE APROVAÇÃO

Autor: Raimundo José Sousa Vasconcelos Júnior

TÍTULO DO TRABALHO

**CORRELAÇÕES ENTRE A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-
ADMINISTRADORES PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DAS EMPRESAS E O
INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito parcial para obtenção do título de especialista do Curso de Direito Tributário da Escola de Administração Fazendária – ESAB, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Me. Rodrigo Pereira de Mello

Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão

Me. Ana Maria Ribeiro dos Reis

Brasília

Dezembro de 2011

CESSÃO DE DIREITOS

CORRELAÇÕES ENTRE A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS- ADMINISTRADORES PELOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DAS EMPRESAS E O INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Trabalho apresentado à Escola de Administração Fazendária – ESAF como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

“É concedida à Escola de Administração Fazendária – ESAF permissão para publicar este trabalho por via impressa ou para divulgá-lo em meio eletrônico, para fins de leitura, impressão e/ou *download* pela Internet, a título de divulgação da produção científica produzida em conjunto com a ESAF, sem ressarcimento dos direitos autorais.”

Raimundo José Sousa Vasconcelos Júnior

Brasília, novembro de 2011

RESUMO

Esse trabalho busca investigar a possibilidade de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, destacadamente no redirecionamento da execução fiscal. Para isso são feitas: uma reflexão sobre a responsabilidade dos administradores a que se refere o inciso III do art. 135 do CTN; apresentações sobre os institutos da personalidade jurídica e da desconsideração da personalidade jurídica; registros sobre posicionamentos de estudiosos em torno da correlação entre o art. 135 do CTN e a teoria da desconsideração da personalidade jurídica como instrumento no combate à fraude contra credores; e, ao final uma reflexão sobre o argumento da preferência dos créditos tributários. A conclusão se apoia nas premissas de que não existem diferenças fundamentais entre a responsabilidade dos administradores da sociedade empresária frente aos credores daquela sociedade por débitos decorrentes de negócios e frente à Fazenda Pública por débitos tributários não pagos por aquela sociedade empresária; e que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é um importante instrumento para o combate à fraude contra credores, e, por isso, deve-se entender que se trata de instituto jurídico cuja utilização não deve estar restrita aos credores de créditos negociais, sendo possível também sua utilização no âmbito das execuções fiscais.

Palavras Chave: Direito Tributário; Responsabilidade Tributária; Desconsideração da personalidade jurídica.

ABSTRACT

This work investigates the possibility of applying the theory of disregard of legal entity in the redirection of tax enforcement. To this are made: a reflection on the responsibility of the directors referred to in item III of article. 135 of the CTN, presentations on the legal status of the institutes and the disregard of legal status, and records of positions of scholars around the correlation between the art. 135 CTN and the theory of disregard of legal entity as a tool in combating fraud against creditors, and ultimately a reflection on the argument of the preference of tax credits. The conclusion is based on the assumptions that there are no fundamental differences between the liability of directors of the business company before that company to creditors for debts arising from transactions and due to the Treasury for tax debts not paid by that company manager, and the theory of disregard of legal entity is an important tool for combating fraud against creditors, and therefore, must understand that it is not legal institution whose use should be restricted to the creditors of claims negotiation, and can also be used within tax foreclosures.

Keywords: Tax Law, Tax Liability, Disregard of legal entity.

Lista de Abreviaturas e Siglas

CC	Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil
CDC	Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências, também conhecido como Código de Defesa do Consumidor
CF/88	Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88)
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943
Código Civil de 1916	Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916
CPC	Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, que institui o Código de Processo Civil
CTN	Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, denominado Código Tributário Nacional, por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967.
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos
LEF	Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências, também conhecida como Lei de Execução Fiscal.
LF	Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária

LSA	Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que Dispõe sobre as Sociedades por Ações, também conhecida como Lei das Sociedades Anônimas
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Secretária da Receita Federal do Brasil
SRF	Secretária da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

Introdução	19
1. Aspectos fundamentais sobre a responsabilidade tributária dos administradores	23
1.1 Da distinção entre a responsabilidade tributária dos administradores e as demais hipótese de responsabilidade tributária previstas no CTN	23
1.2 Da responsabilidade tributária dos administradores enquanto hipótese de responsabilidade tributária por transferência	26
1.3 Do carácter sancionatório da responsabilidade tributária de terceiros (arts. 134, 135 e 137 do CTN)	27
1.4 Reflexão sobre o conteúdo da parte final do <i>caput</i> do art. 135 do CTN	28
2. Noções gerais sobre o instituto da personalidade jurídica	33
2.1 Apontamentos históricos	33
2.1.1 Das origens remotas	33
2.1.2 Um pouco de história das sociedades empresárias	34
2.2 Teorias sobre o conceito de personalidade jurídica	35
2.3 Sobre as diferentes espécies de pessoa jurídica do direito privado.	36
2.4 Das causas para a existência da personalidade jurídica das sociedades empresárias	37
2.5 Noções sobre o conceito de personalidade jurídica da sociedade empresária	37
2.6 Sobre os efeitos da personalização das sociedades empresárias	38
2.7 Nascimento e encerramento da personalidade jurídica	39
2.8 Da limitação da responsabilidade do sócios	41
2.9 Exceções à limitação da responsabilidade do sócios, em função da natureza da obrigação	42

3.	Noções sobre a desconsideração da personalidade jurídica	47
3.1	Alguns modelos didáticos	47
3.1.1	Subcapitalização	47
3.1.2	Prioridade indevida aos créditos do sócio	50
3.1.3	“Barco salva-vidas”, ocultação de sucessão ou esvaziamento	50
3.1.4	Interposição fraudulenta para a prática de fraude no comércio exterior	52
3.1.5	Drible de norma legal	53
3.2	Da necessidade de relativização do princípio da autonomia da pessoa jurídica	54
3.3	Apontamentos históricos	54
3.4	Os quatro critérios propostos por Rolf Serick	56
3.5	Apontamentos sobre o conceito de abuso de direito	57
3.5.1	Teorias sobre o abuso de direito	59
3.6	Apontamentos sobre o conceito de fraude à lei	61
3.7	Da limitação da desconsideração ao caso concreto	62
3.8	Da distinção entre a aplicação da teoria da desconsideração e a imputação direta de responsabilidade aos sócios	63
3.9	A confusão patrimonial enquanto critério objetivo para desconsideração da personalidade jurídica	63
3.10	A desconsideração inversa	67
3.11	A desconsideração enquanto sanção pelo abuso da personalidade jurídica	68
3.12	A implementação da teoria da desconsideração por meio de dispositivos legais	68
3.12.1	Na Inglaterra	68
3.12.2	Nos Estados Unidos	69
3.12.3	No direito do consumidor	70

3.12.4	Na Lei Antitruste	73
3.12.5	Na exigência de ressarcimento de danos ao meio ambiente	74
3.12.6	No Código Civil	74
4.	A desconconsideração da personalidade jurídica no direito tributário	77
4.1	Manifestações de estudiosos sobre as correlações entre a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização dos administradores por dívidas da empresa, a que se refere o inciso III do art. 135 do CTN	77
4.2	O argumento da preferência dos créditos tributários	87
	Conclusão	91

Introdução

Esse trabalho busca permitir uma melhor compreensão das correlações entre a responsabilidade tributária dos sócios-administradores e o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, aplicado em outros ramos do direito¹.

A escolha desse tema teve como ponto de partida um interesse pessoal em compreender as causas que determinariam o redirecionamento da execução fiscal², no entanto, como se trata de tema deveras complexo para ser enfrentado com razoável profundidade no curto período disponível para a elaboração da presente monografia, optou-se por concentrar os estudos nas correlações entre a responsabilidade tributária dos sócios-administradores e o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, aplicado em outros ramos do direito.

Trata-se de tema relevante, pois a possibilidade de responsabilizar os sócios pelos débitos da pessoa jurídica tem sido debatida por estudiosos e nos tribunais, cabendo destacar o debate travado:

- a) sobre a constitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, que previa a responsabilidade solidária dos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada, pelos débitos junto à seguridade social, e que resultou na decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), que entendeu pela inconstitucionalidade do dispositivo, tomada no Recurso Especial (RE) nº 562276/PR, que teve efeitos de Repercussão Geral³;
- b) nos Acórdãos que resultaram na edição da Súmula do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nº 435, que presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem

¹ Convém esclarecer que o presente trabalho tem como foco a desconsideração da personalidade jurídica como instrumento para o combate à fraude contra credores no momento do redirecionamento da execução fiscal, cabendo anotar que a desconsideração da personalidade jurídica também pode ser útil para a correta identificação do sujeito passivo quando o interessado na fraude contra o fisco se utiliza de esquemas como a interposição fraudulenta, como aquela presente no modelo que é brevemente descrito na Subseção 3.1.4.

² No presente trabalho emprega-se o termo redirecionamento para abranger também o conceito de aditamento, ainda que Rodrigo Pereira de Mello observe que, a rigor, o termo redirecionamento somente seja adequado às hipóteses de transferência de responsabilidade por sucessão (MELLO, Rodrigo Pereira de. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Responsabilidade Tributária. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 175-176).

³ No presente trabalho, entende-se que o fato da questão ter sido julgada com efeitos de repercussão geral no âmbito do STF demonstra a relevância da questão.

comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio- administrador.

Entende-se que as circunstâncias que determinam a responsabilização dos sócios pelo débito tributário da pessoa jurídica devem ser tidas com excepcionais, tendo em vista que o interesse público no incentivo ao investimento resultou na positivação do instituto da responsabilidade limitada da pessoa jurídica que implica a limitação dos riscos do investidor e tem como método a separação entre o patrimônio pessoal do investidor e o patrimônio da empresa. Aliás, existem aqueles que entendem, inclusive, que tal instituto é uma das expressões da proteção ao direito à propriedade privada⁴.

Por outro lado, em diversos ramos do direito, tem crescido a tendência à repressão ao uso abusivo da personalidade jurídica como instrumento para combater a prática da fraude contra credores, o que permite a desconsideração da personalidade jurídica em algumas hipóteses, sendo que tal circunstância, também permite que os credores da pessoa jurídica alcancem o patrimônio dos sócios em processo de execução.

Tal fenômeno ocorre em um contexto no qual a obrigação de indenizar não se limita mais às hipóteses nas quais se verifica a existência de culpa do causador do dano, mas se amplia a possibilidade de que a obrigação de indenizar decorra do próprio risco da atividade, ou seja, em um contexto no qual se entende que o prejudicado não deve ficar sem a devida reparação.

Dentre aqueles que tem direito à devida reparação, para os objetivos do presente trabalho, se destaca a Fazenda Pública, enquanto credora de créditos tributários, tal circunstância exige uma reflexão sobre as particularidades dessa modalidade de crédito, tais como sua natureza *ex lege* e o interesse social em sua cobrança, que não se limita ao interesse público no provimento de recursos destinados a Fazenda Pública, pois abrange também o interesse na repressão à concorrência desleal.

Portanto, o problema a ser enfrentado é saber como a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, aplicada em outros ramos do direito pode ser útil para determinar a responsabilização dos sócios por débitos que, em princípio, deveriam ser cobrados da pessoa jurídica.

⁴ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 51.

As dificuldades no desenvolvimento do presente trabalho foram muitas, pois à medida em que eram feitas leituras sobre o tema surgiam novas indagações e algumas questões se mostravam mais complexas do que inicialmente se supunha.

Diante dessas dificuldades, não foi possível abordar todos os aspectos pretendidos e, ao final dos trabalhos se percebeu que se deveria aprofundar melhor a investigação das questões efetivamente abordadas. Tais limitações decorrem do pouco conhecimento que o autor tinha sobre o tema no início dos trabalhos e de sua inexperiência em trabalhos desse tipo.

Entretanto, os resultados apresentados refletem um aprimoramento na compreensão pessoal-profissional sobre o instigante, controverso e intrincado tema da responsabilidade tributária dos administradores pelos débitos tributários das sociedades empresárias e incluem sugestões para o aperfeiçoamento da redação do artigo 135 do CTN.

O primeiro capítulo tem como objeto os aspectos fundamentais sobre a responsabilidade tributária dos administradores, e suas seções versam, respectivamente, sobre: a distinção entre a responsabilidade tributária dos administradores e as demais hipótese de responsabilidade tributária previstas no CTN; a responsabilidade tributária dos administradores enquanto hipótese de responsabilidade tributária por transferência; o caráter sancionatório da responsabilidade tributária de terceiros; e o conteúdo da parte final do *caput* do art. 135 do CTN.

O ponto culminante desse primeiro capítulo está na tese sustentada por Hugo de Brito Machado, inscrita na quarta seção, que propõe uma interpretação corretiva da parte final do art. 135 do CTN, e também na observação da forte correlação entre esse dispositivo e o art. 10 do Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que na época da edição do CTN, regulava a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

O segundo e o terceiro capítulo trazem, respectivamente, informações sobre o conceito de personalidade jurídica e sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

O quarto capítulo, que é o mais rico em referências bibliográficas, em sua primeira seção traz diversas manifestações de estudiosos sobre as correlações entre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização dos administradores por dívidas tributárias da empresa, a que se refere o inciso III do art.

135 do CTN. Dentre as contribuições desse capítulo, merece especial destaque aquela dada por Aldemario Araújo Castro.

A segunda seção do quarto capítulo trata do argumento da preferência dos créditos tributários, para viabilizar a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, destacadamente para o redirecionamento da execução fiscal.

1. Aspectos fundamentais da responsabilidade tributária dos administradores

1.1 Da distinção entre a responsabilidade tributária do administrador e as demais hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN

No corpo na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), os derivados do verbo “responder”, e termos equivalentes⁵, aparecem diversas vezes⁶ mas nem sempre com o mesmo conteúdo, o que evidencia a ambiguidade do termo “responsabilidade”, que assume mais de um significado naquele diploma legal. Portanto, convém destacar que a responsabilidade dos administradores⁷, que é objeto do presente trabalho, tem características próprias que a diferenciam das outras modalidades de responsabilidade tributária.

Embora, na maior parte das situações, o contribuinte também seja responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias, não interessa para o escopo do presente trabalho esse conceito amplo de responsável tributário, mas o conceito de responsável que se pode apreender a partir da leitura do art. 121 do CTN, que contém disposições gerais relativas à sujeição passiva⁸, e, divide os sujeitos passivos em duas categorias:

- a) **contribuinte**: definido no inciso I daquele artigo como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e
- b) **responsável**: definido no inciso II daquele artigo como aquele que, apesar de não se revestir da condição de contribuinte, pode ser compelido a cumprir a obrigação tributária principal em decorrência de expressa disposição legal;

⁵ Como, por exemplo, “subrogar”.

⁶ Citam-se como exemplos os arts. 9º, 45, 118, 121, 123, 127, 128, 130 a 138, 141, 142, 144, 163, 202, 207 e 208.

⁷ O inciso III do art. 135 CTN prevê a responsabilização os **diretores, gerentes ou representantes** de pessoas jurídicas de direito privado. A referência aos **diretores** se aplica aos administradores das sociedades anônimas, na época regidas pelo Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940; a referência aos **gerentes** se aplica primordialmente aos sócios-gerentes, que eram os administradores das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, regidas na época pelo Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919; a referência aos **representantes** amplia a possibilidade de aplicação para alguns agentes que não são sequer administradores, no entanto, no corpo do presente trabalho se refere aos responsabilizáveis pelo inciso III do art. 135 como administradores, por ser um termo aplicável à maioria das hipóteses de aplicação daquele dispositivo.

⁸ Que é um dos elementos do aspecto pessoal da obrigação tributária.

O contribuinte é o destinatário originário da obrigação tributária⁹ que, em princípio, deveria alcançar aqueles cuja capacidade contributiva é revelada pelos fatos econômicos previstos constitucionalmente como possíveis fatos geradores da obrigação de pagar tributos, enquanto que o responsável é o destinatário secundário da obrigação tributária, que responde por aquela obrigação em decorrência de disposição legal expressa, apesar de não participar diretamente e pessoalmente das relações jurídicas que a Constituição prevê como possíveis causas da imposição tributária.

Segundo Bodnar¹⁰, a obrigação do responsável não tem natureza tributária, pois este não manifesta capacidade contributiva¹¹, devendo responder pela obrigação do contribuinte por outros motivos e fundamentos.

Pode-se entender que a lei desloca a responsabilidade da obrigação de pagar o tributo para aquele que não tem relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação, por razões de interesse¹² ou necessidade¹³, trata-se do fenômeno também conhecido como sujeição passiva tributária indireta.

Observe-se que a lei não pode escolher qualquer pessoa como terceiro responsável pela obrigação tributária, tendo em vista que o art. 128 do CTN, exige que essa “terceira pessoa” seja vinculada ao fato gerador¹⁴ da respectiva obrigação.

Rubens Gomes de Sousa propõe a divisão da sujeição passiva indireta em

⁹ Segundo Amílcar Falcão (*Introdução ao Direito Tributário*. Rio Janeiro, Ed. Rio, 1976, 97 *apud* AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 281) o contribuinte pode ser naturalmente identificado a partir da descrição do fato gerador, sendo, portanto, o “destinatário natural” da obrigação tributária./ Também cabe observar que a alínea “a” do inciso III do art. 146 da CF/88 que dispõe que lei complementar deve definir os contribuintes dos impostos discriminado naquela Constituição, não se refere aos responsáveis.

¹⁰ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 81.

¹¹ Sobre a importância do critério da capacidade contributiva para diferenciar o contribuinte do responsável, é lapidar a lição dada pela Ministra Ellen Gracie por ocasião do voto no RE nº 562276/PR, no qual afirmou que: “[...]o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva[...]. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste.” Por outro lado, considerando-se que o mencionado RE tinha como objeto a responsabilidade do sócio pelas contribuintes previdenciárias, nos termos do art. 13 da Lei nº 8.620, de 05 de janeiro de 1993, cabe ressaltar que as contribuições sociais se subordinam ao princípio da solidariedade social e não ao princípio da capacidade contributiva (TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 412), até porque o dever de pagar folha de salários nem sempre revela capacidade econômica para recolher tributos.

¹² Como no caso da responsabilidade pela retenção na fonte.

¹³ Como no caso da responsabilidade dos sucessores.

¹⁴ Ressalte-se que na hipótese da responsabilidade do sucessor tal vínculo existe com o sucedido e não com o fato gerador da obrigação tributária.

duas modalidades¹⁵:

- a) **responsabilidade tributária por substituição**: que ocorre quando a própria lei tributária faz a obrigação surgir contra pessoa diversa daquela que tem relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado, independentemente de qualquer condição, podendo-se citar a obrigação de efetuar a retenção¹⁶ de parte dos valores devidos a terceiros, como exemplo dessa categoria de responsabilidade de terceiros;
- b) **responsabilidade tributária por transferência**: ocorre quando a obrigação tributária por responsabilidade é deslocada para outra pessoa em função de um fato que ocorre após¹⁷ o nascimento da obrigação, podendo-se subdividir essa categoria em três: sucessão¹⁸, solidariedade e responsabilidade¹⁹.

Pela leitura do CTN pode-se distinguir quatro hipóteses de sujeição passiva indireta: a dos responsáveis pela retenção na fonte, prevista no parágrafo único do art. 45, a dos coobrigados solidariamente, descrita no art. 124; a dos sucessores responsáveis, descrita nos arts. 129 a 133 do CTN; e a responsabilidade de terceiros descrita nos artigos 134, 135 e 137²⁰ do CTN.

Tendo em vista que o presente trabalho tem como objetivo investigar questões relativas à responsabilidade tributária do sócio-administrador, convém concentrar os estudos nas características da responsabilidade de terceiros.

¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.

¹⁶ Retenção como etapa prévia do recolhimento do tributo aos cofres públicos.

¹⁷ Embora Rubens Gomes de Souza ensine que a transferência sempre ocorre em função de um fato que ocorreu após o fato gerador da obrigação tributária principal, ressalva-se que em alguns casos de responsabilidade de terceiros o fato gerador da responsabilidade de terceiro pode ser simultâneo ou até mesmo anterior ao fato gerador da obrigação principal.

¹⁸ Luciano Amaro entende que a sucessão tributária é o exemplo mais típico de responsabilidade tributária por transferência (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 3ª ed, rev., São Paulo: Saraiva, 1999).

¹⁹ Trata-se da responsabilidade tributária de terceiros em sentido estrito prevista nos arts. 134, 135 e 137 do CTN.

²⁰ Embora o art. 137 do CTN não esteja localizado na Seção denominada "Responsabilidade de Terceiros", entende-se que existem várias semelhanças entre a responsabilidade por infrações e as hipóteses de responsabilidade de terceiros relacionadas nos art. 134 e 135 do CTN, razão pela qual, aqui se agrupa a responsabilidade por infrações descrita no art. 137 do CTN com as hipóteses de responsabilidade de terceiros.

1.2 Do caráter não tributário da responsabilidade tributária dos administradores

Cabe observar que as normas que determinam a responsabilidade tributária por substituição, diferentemente de maior parte das normas que determinam a responsabilidade tributária por transferência, são estritamente tributárias, e que, a aplicação de tais normas leva a situações nas quais aqueles que efetivamente recolhem os tributos são distintos daqueles que suportam o ônus econômico pelo pagamento.

Tal afirmação é facilmente verificável na hipótese da responsabilidade da fonte pagadora, pela retenção do Imposto de Renda da Pessoa Física, isso por que, parte do valor que, em princípio, seria devido àquela pessoa física, que é o contribuinte que suporta o ônus desse tributo, é retida pela fonte pagadora, que é a responsável por essa retenção e pelo recolhimento do valor aos cofres públicos.

Nesse caso, quando a fonte pagadora que cumpre a obrigação tributária de reter e recolher, está antecipando o cumprimento da obrigação tributária do contribuinte, que poderá, por ocasião da declaração de ajuste ser obrigado a pagar imposto complementar, ou, a receber restituição de parte do que foi recolhido pela fonte pagadora.

As normas que determinam a responsabilidade tributária por solidariedade também têm caráter tributário, especialmente no caso do inciso I do art. 124 do CTN, que prevê a sujeição passiva solidária das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, ou seja, trata-se de hipótese na qual não se pode dissociar a responsabilidade tributária da norma que define o fato gerador da obrigação tributária.

Por outro lado, maior parte das normas que determinam a responsabilidade tributária por transferência dos sucessores ou de terceiros, são praticamente idênticas às normas de responsabilidade por dívida alheia existentes em outros ramos do direito, e se aplicam em situações nas quais o fato gerador da responsabilidade de terceiro é bastante distinto do fato gerador da obrigação tributária, que, em princípio, era devida por outra pessoa, circunstâncias que fazem com que boa parte da doutrina entenda que tais normas não têm natureza

tributária²¹.

Em reforço a esse entendimento cabe reproduzir trecho da Ementa do Acórdão que resultou do julgamento do RE nº 562276/PR, julgado em 03 de novembro de 2010 e que teve como relatora a Ministra Ellen Gracie:

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.

Portanto, pode-se sustentar, que, em muitas situações, as normas que determinam a responsabilidade tributária dos administradores, a rigor, não são normas tributárias.

1.3 Do caráter sancionatório da responsabilidade tributária de terceiros (arts. 134, 135 e 137 do CTN).

A responsabilidade dos terceiros referida nos arts. 134, 135 e 137 do CTN, além de aumentar as possibilidades de arrecadação do crédito tributário, que é uma característica comum a todas as hipóteses de responsabilidade tributária, tem, também, um caráter sancionatório, tendo em vista que a responsabilidade desses terceiros decorre de conduta culposa ou dolosa, indesejável pelo ordenamento jurídico.

Para endossar esse entendimento, observa-se que segundo Henry Tilbery²², um dos motivos da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios seria de ordem psicológica, pois tal possibilidade seria uma espécie de coação psicológica para que o comportamento esperado, ou seja, o pagamento do tributo pela Pessoa Jurídica, fosse alcançado.

Essa compreensão do caráter sancionatório da responsabilidade de terceiros não é privativa do direito pátrio, para corroborar essa assertiva, cabe mencionar que:

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In: _____ e NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 19.

²² TILBERY, Henry (ef ai). **Direito tributário**. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 102 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 95.

- a) segundo o jurista português Martinez²³, a responsabilidade tributária do terceiro depende de uma certa conexão com a falta de cumprimento da obrigação pelo devedor originário, de modo que tal atribuição de responsabilidade somente pode ocorrer contra àqueles que:
- a.1) poderiam ter influído para que o devedor originário tivesse cumprido a prestação fiscal (condição de controle);
 - a.2) se beneficiariam do descumprimento da obrigação principal pelo devedor originário;
 - a.3) tenham prejudicado as operações de lançamento ou de cobrança
- b) segundo o Albert Hensel²⁴, a imputação da responsabilidade tributária a terceiro também atua como um mecanismo de coação psicológica, para que a pessoa que pode influir na satisfação do crédito (sócio-administrador), diante do risco de ser responsabilizada pessoalmente, atue de forma positiva para a satisfação do crédito.

Esse destaque ao caráter sancionatório da responsabilidade tributária de terceiros é feito em função do entendimento da desconsideração da personalidade jurídica enquanto sanção pelo abuso da personalidade jurídica, apresentado na Seção 3.11.

1.4 Reflexão sobre o conteúdo da parte final do *caput* do art. 135 do CTN

A parte final do art. 135 do CTN esclarece que as pessoas relacionadas naquele dispositivo somente podem ser responsabilizadas na hipótese de prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, ou seja, estabelece as condições necessárias para a aplicação do referido dispositivo.

Francisco Prehn Zavascki²⁵ sustenta que “não é qualquer ato ilícito que enseja a responsabilidade tributária, mas somente aqueles que tenham vinculação direta com o fato gerador da respectiva obrigação tributária”.

²³ MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**, 10 ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 251/253 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 92/93.

²⁴ HENSEL, Albert. **Diritto tributário**. Milan: Giuffrè, 1965, p. 98 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 93.

²⁵ ZAVASCKI, Francisco Prehn. A Responsabilidade Tributária Prevista no art. 135 do CTN e o Processo de Execução Fiscal, p. 52. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 193, outubro de 2011.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado²⁶, por um lado admite que não existem dúvidas que os exatos termos do art. 135 do CTN declarem que os terceiros mencionados naquela norma somente são responsáveis pelos créditos tributários que tenham sido gerados por atos seus, praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, mas sustenta que essa interpretação literal do alcance dos pressupostos de aplicação daquele art. 135 não é compatível com o contexto no qual aquele dispositivo se encarta, pois tal entendimento excluiria “a responsabilidade em exame toda a vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo”, resultando numa injustificável redução do alcance da regra jurídica em estudo²⁷.

Posição semelhante é defendida por Hugo de Brito Machado Segundo²⁸, que sustenta que a responsabilidade prevista no inciso III do art. 135 do CTN se configura quando os administradores atuam fora dos limites de sua competência, esclarecendo que essas competências são determinadas pela lei societária, o contrato social ou os estatutos, e, nesse sentido, faz referência ao art. 10 do Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919,²⁹ que determina a responsabilidade pessoal, solidária e ilimitada do sócio-gerente por atos praticados com excesso de poderes,

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 585.

²⁷ Esse autor prossegue justificando a interpretação proposta que “corrige a insuficiência da norma”, afirmando que parece ter sido a interpretação adotada pela jurisprudência. Na sequência afirma, que admitindo-se a interpretação corretiva do texto, é razoável entender os atos de desvio de recursos da pessoa jurídica como atos abusivos ou ilegais capazes de gerar a responsabilidade do dirigente, além disso, prossegue defendendo a responsabilidade do sócio não dirigente, nas hipóteses em que ficar comprovado que auferiu vantagem dos atos ilegais praticados pelo dirigente, ou seja, admite a responsabilidade em função do benefício (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 586-587).

²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira, São Paulo: Dialética, 2000, p. 137-138.

²⁹ Art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei./ Hugo de Brito Machado Segundo declara que o art. 135 do CTN tem redação semelhante à do art. 10 do Decreto nº 3.708, de 1919, e à do art. 158 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e que não há qualquer referência à uma responsabilidade distinta para fins tributários (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira, São Paulo: Dialética, 2000, p. 130)./ Quanto aos dispositivos equivalentes no Código Civil em vigor, caberia citar: o art. 1.009, que prevê que a distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem; o § 2º do art. 1.013 que prevê a responsabilidade do administrador que realiza operações em desacordo com a maioria; e o art. 1.016 que prevê a responsabilidade dos administradores por culpa no desempenho de suas funções; e o art. 1.080 que prevê a responsabilidade ilimitada daqueles que aprovaram deliberações infringentes do contrato ou da lei.

violação da lei ou contrato³⁰, cabendo transcrever parte de suas palavras:

[...] O art. 10 da Lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei, O 'contrato', no caso não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a 'lei' referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins³¹, e de Amador Paes de Almeida³².

[...] a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo a responsabilidade do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não foi adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou de quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi³³, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

[...]

Importante é verificar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária, outra para fins de responsabilidade civil, outra para fins comerciais e outra para fins trabalhistas. A infração à lei capaz de responsabilizar o diretor ou o sócio-gerente é uma só, em virtude de configurar-se com a violação das disposições de direito

³⁰ Esse autor sustenta que a responsabilidade dos administradores prevista na legislação comercial não difere substancialmente da responsabilidade dos administradores prevista no art. 135 do CTN (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira, São Paulo: Dialética, 2000, p. 137-138), aliás, parece razoável supor que aquele dispositivo do CTN foi inspirado no art. 10 do Decreto nº 3.708, de 1919, podendo-se, portanto, sustentar sua interpretação a luz do dispositivo que, supostamente, lhe serviu de inspiração.

³¹ “O sócio-gerente que agir contra os dispositivos do contrato ou da lei, que é a norma pública que regula, não só a formação da sociedade, **como o seu funcionamento**, se torna passível de **responder solidária e ilimitadamente pelos atos praticados**” (MARTINS, Fran. **Sociedade por por Quotas no Direito Brasileiro e Estrangeiro**, Rio de Janeiro: Forense, 1960, v. 2, p. 717 *apud* MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira, São Paulo: Dialética, 2000, p. 137, não grifado no original).

³² “A violação à lei se traduz pela transgressão às disposições legais, tais como a prática de atos de gestão por sócios proibidos de fazê-lo, gestão fraudulenta, dissolução irregular da sociedade, etc.” (ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das Sociedades Comerciais**, 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 27 *apud* MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira, São Paulo: Dialética, 2000, p. 137.

³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas de atualização ao Direito Tributário Brasileiro**, de Aliomar Baleeiro, 11 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 757 *apud* MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira, São Paulo: Dialética, 2000, p. 137.

comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

Renato Lopes Becho³⁴ propõe a leitura de diversos dispositivos que previam a responsabilidade dos sócios no âmbito do Direito Privado³⁵ para melhor compreensão da parte final do *caput* do art. 135 do CTN, e dentre os dispositivos mencionados, para os objetivos do presente trabalho, merece especial destaque o art. 11 do Decreto nº 3.708, de 1919,³⁶ que, na época, regulava a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, e que previa ação de perdas e danos contra o sócio que usasse indevidamente da firma social ou que dela **abusasse**.

Esse dispositivo é especialmente destacado para elucidar que na época da edição do CTN, já havia dispositivo legal que podia ser utilizado como ferramenta de combate ao abuso de direito³⁷.

³⁴ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**, São Paulo: Dialética, 2000, p. 175-179.

³⁵ Esse autor sustenta que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes das sociedades empresárias decorre somente da infração à lei comercial, o que exclui a responsabilidade daqueles agentes na hipótese de infração à lei tributária, posição não sustentada no presente trabalho./ Acrescente-se que esse autor é partidário da tese de que a aplicação do art. 135 do CTN implica responsabilidade exclusiva dos terceiros responsabilizados, isentando as pessoas jurídicas de qualquer responsabilidade.

³⁶ Art. 11. Cabe acção de perdas e danos, sem prejuizo da responsabilidade criminal, contra o socio que usar indevidamente da firma social ou que della abusar.

³⁷ Esse destaque é feito tendo em vista a característica da teoria da desconsideração da personalidade jurídica enquanto ferramenta para a repressão à utilização abusiva da personalidade jurídica, sendo o conceito de abuso de direito especialmente abordado na Seção 3.5 do presente trabalho.

2. Noções gerais sobre o instituto da personalidade jurídica.

2.1 Apontamentos históricos.

2.1.1 Das origens remotas

Para os romanos, a origem da expressão pessoa vem de *persona* que significa máscara, palavra relacionada ao teatro, indicando ideia de representação³⁸, ressaltando-se que Schulz³⁹ pondera que os romanos não conheceram a pessoa jurídica enquanto ficção, pois, de acordo com a sua organização social corporativa, o patrimônio era comum, ou seja, todos eram coproprietários, esse autor, que é um crítico do instituto da personalidade jurídica, sustenta que o conceito e a expressão pessoa jurídica foram criados por Mommsen no final do século XIX.

Por sua vez, Washington de Barros Monteiro⁴⁰ destaca a influência do Direito Canônico no desenvolvimento do instituto da pessoa jurídica, relatando que: na época se percebeu a necessidade de considerar a Igreja como uma universalidade diversa das pessoas que dela participavam, e, portanto, os ofícios eclesiásticos, então denominados *corpus mysticum*, que eram providos de patrimônio próprio, foram considerados como entes autônomos. Aquela modalidade de pessoa jurídica foi a precursora dos entes atualmente conhecidos como fundações.

Segundo Caenegem⁴¹, os canonistas já tinham uma noção do direito à autonomia da associação, então entendida como o direito que: “quaisquer pessoas tinham de unir-se com o objetivo de formarem uma corporação que se diferenciava dos próprios integrantes”.

³⁸ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 156.

³⁹ SCHULZ, Fritz. **Derecho romano clásico**. Trad. (da edição inglesa) José Santa Cruz Teigeiro. Barcelona: Bosch, 1960. p. 83 e ss *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 156.

⁴⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, 36. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 99 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 155.

⁴¹ CAENEGEM, R C. Van. **Uma Introdução histórica ao direito privado**. Trad. Carlos Eduardo Lima Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 94 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 155-156.

2.1.2 Um pouco da história da limitação da responsabilidade dos sócios das sociedades empresárias

As sociedades empresárias anônimas, que têm como características fundamentais a limitação da responsabilidade dos sócios e a negociabilidade das participações societárias, instrumentos úteis para despertar o interesse de diversos investidores e propiciar a reunião de grandes capitais, e, por isso, são a forma jurídico-societária adequada aos grandes empreendimentos econômicos⁴², tiveram entre suas precursoras a Companhia das Índias Orientais, fundada pelo Estado holandês, em 1602⁴³.

As sociedades atualmente conhecidas como sociedades limitadas, que antes eram denominadas como sociedades por quotas de responsabilidade limitada, foram criadas para atender ao interesse de pequenos e médios empreendedores, que queriam para si o benefício da limitação da responsabilidade, então restrito às sociedades anônimas, sem ter de atender às complexas formalidades exigidas para o registro daquela modalidade de sociedade.

Na Inglaterra, o *Companies Act* de 1862, previa sociedades empresárias do tipo: *limited by shares*, no ano seguinte, surgiu na França, a previsão legal da *société à responsabilité limitée*, cabendo anotar que, apesar da nomenclatura, essas modalidades de sociedades empresárias eram diferentes das sociedades limitadas contemporâneas, sendo mais preciso afirmar que eram espécies simplificadas de sociedades anônimas, ou seja, subtipos de sociedades anônimas, ajustados aos empreendimentos que não exigiam elevadas somas de recursos.

Seguindo a tendência mundial, em 1865 houve no Brasil uma tentativa de criação de uma sociedade por ações simplificada, sob o nome sociedade de responsabilidade limitada, mas a iniciativa não teve apoio do Imperador Dom Pedro II e foi rejeitada⁴⁴.

Aliás, cabe observar que, naquela época, estava em vigor o Código Comercial de 1850, no qual o princípio da autonomia da pessoa jurídica não estava claramente determinado, tendo em vista que diversos preceitos estabeleciam

⁴² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 81.

⁴³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 82.

⁴⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 394.

solidariedade entre sócios e sociedade ou previam a interferências nas relações societárias de fatos típicos da vida de pessoas naturais, como a morte ou a declaração de incapacidade moral.

Deve-se entender que a imprecisão no reconhecimento da sociedade, como pessoa distinta da dos sócios, correspondia ao incipiente grau de desenvolvimento da teoria das pessoas jurídicas, quando do surgimento da codificação mercantil brasileira⁴⁵.

Tal imprecisão somente foi superada no Código Civil de 1916, pois nesse diploma legal, o princípio da autonomia da pessoa jurídica estava claramente estabelecido, bem como a sua inteira aplicabilidade às sociedades comerciais⁴⁶.

A organização societária que corresponde às sociedades limitadas contemporâneas teve sua origem na Alemanha, quando, em 1892, entrou em vigor uma lei que previa uma nova modalidade de sociedade empresária, a *Gesellschaft mit beschränkter*. Nos anos seguintes, vários países publicaram leis semelhantes, sendo que no Brasil, essa modalidade de sociedade empresária foi introduzida por meio do Decreto nº 3.108, de 10 de janeiro de 1919⁴⁷.

Em 2011, foi publicada a Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, que permitiu a constituição de empresas individuais de responsabilidade limitada, na qual exige-se que a totalidade do capital social, devidamente integralizado, não seja inferior a 100 vezes o maior salário mínimo vigente no país, e, também, impede-se que uma pessoa constitua mais do que uma empresa nessa modalidade.

2.2 Teorias sobre o conceito de personalidade jurídica

Pode-se dividir as teorias sobre a natureza da pessoa jurídica em dois grupos⁴⁸:

- a) **teorias pré-normativistas**: que inclui a teoria orgânica e a teoria da realidade objetiva, que, em suma, consideram as pessoas jurídicas como seres de existência anterior e independente da ordem jurídica, portanto, a

⁴⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 37-38.

⁴⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 38.

⁴⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 394-395.

⁴⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 26.

disciplina legal da pessoa jurídica seria mero reconhecimento de algo preexistente, que a ordem jurídica não teria como ignorar, pois além do ser humano, as pessoas jurídicas também se apresentam enquanto realidades incontestáveis, como os reais sujeitos das ações dotadas de significado jurídico; e

- b) **teorias normativistas:** que inclui a teoria da ficção e a teoria da realidade jurídica, que, em suma, entendem que as pessoas jurídicas são criação do direito, pois não existem fora da previsão legal correspondente.

2.3 Sobre as diferentes espécies de pessoa jurídica do direito privado

As pessoas jurídicas de direito privado podem se revestir três formas fundamentais⁴⁹: fundação (arts. 62 a 69 do CC), associação (arts. 53 a 61 do CC) e sociedade (arts. 981 a 1.195 do CC).

A Fundação tem como característica fundamental, a afetação de um patrimônio a determinadas finalidades, consideradas relevantes pelo instituidor.

Tanto a associação, quanto a sociedade, caracterizam-se pela união de esforços pessoais para a realização de fins comuns, ou seja, pela agregação de pessoas com os mesmos objetivos, quando esses fins são econômicos, a pessoa jurídica criada é uma sociedade.

Por sua vez, as sociedades subdividem-se em duas modalidades: a sociedade simples e a sociedade empresária, a diferença entre essas duas modalidades, reside no fato de que as sociedades simples exploram atividades sem empresarialidade, como, por exemplo, um escritório dedicado à prestação de serviços de arquitetura, enquanto que as sociedades empresárias são voltadas às atividades com uso maciço de mão de obra, investimento de vultuosos capitais, aquisição ou desenvolvimento de de tecnologias especiais, emprego de quantidade considerável de insumos⁵⁰.

Para o escopo do presente trabalho, interessam as normas aplicáveis às sociedades empresárias.

⁴⁹ Registra-se que a Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003, incluiu as organizações religiosas e os partidos políticos no rol do art. 44 do CC, no entanto, entende-se que essas modalidades de pessoas jurídicas não se diferenciam categoricamente das associações, sendo, portanto, subespécies daquela modalidade de pessoas jurídicas.

⁵⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 31-32.

2.4 Das causas para a existência da personalidade jurídica das sociedades empresárias

Segundo Fábio Ulhoa Coelho⁵¹, a execução de atividades econômicas de maior porte e complexidade, na maior parte dos casos, não é viável para ser empreendida apenas por um indivíduo, sendo necessária, portanto, a articulação de esforços e recursos econômicos de diferentes indivíduos, para viabilização de tais atividades econômicas.

Tal circunstância exigiu a criação de instrumentos jurídicos que viabilizassem a conjugação de esforços de vários agentes interessados no lucros que determinadas atividades podem propiciar, dentre esses instrumentos, destaca-se a sociedade empresária, que é a forma que corresponde ao mais elevado grau de comprometimento entre dois ou mais agentes econômicos⁵².

2.5 Noções sobre o conceito de personalidade jurídica da sociedade empresária

A sociedade empresária, por ter personalidade jurídica própria, possui patrimônio próprio, créditos a realizar, negócios com terceiros, responsabilidade perante empregados e fisco, aspectos que não podem ser desconsiderados ao término da parceria.

A constituição de uma sociedade, exige que se defina quem é o responsável por administrá-la, ou, como os sócios resolverão os impasses relativos à administração dos interesses comuns.

Fábio Ulhoa Coelho prefere a denominação sociedade empresária⁵³ e não sociedade empresarial, pois a segunda terminologia seria adequada para caracterizar uma sociedade de empresários, enquanto que a sociedade empresária é própria pessoa jurídica que explora uma empresa, isso porque, é a pessoa jurídica em si que é o agente econômico organizador da empresa, trata-se de ressaltar o

⁵¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 21.

⁵² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 21.

⁵³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 23.

princípio da autonomia da pessoa jurídica.

O mesmo autor esclarece que “é incorreto considerar os integrantes da sociedade empresária como titulares da empresa, pois trata-se de qualidade da pessoa jurídica e não de seus membros”⁵⁴ e que os sócios não são empresários, mas empreendedores, no caso dos sócios-administradores, ou investidores, no caso dos sócios capitalistas.

2.6 Sobre os efeitos da personalização das sociedades empresárias

Pode-se dividir os efeitos da personalização das sociedades empresárias em: titularidade obrigacional, titularidade processual e responsabilidade patrimonial.

Em relação à titularidade obrigacional, convém esclarecer que apesar do fato de que a sociedade, por ser um ente moral, se utiliza de pessoas naturais (representante legal, empregado, procurador, preposto, etc.) para manifestar a sua vontade de se vincular por contrato (art. 1.022 do CC), ou praticar atos que geram obrigações extracontratuais, deve-se entender que os sócios não são partícipes das relações jurídicas que dão origem às obrigações da sociedade empresária⁵⁵.

Fábio Ulhoa Coelho ressalva que⁵⁶:

[...] apenas em situações excepcionais, tratadas em normas específicas (como, p. ex., no caso de responsabilização tributária do administrador da sociedade limitada) estendem-se os efeitos da mesma relação à esfera subjetiva de quem agiu pela sociedade empresária.

A titularidade processual implica a legitimidade para demandar ou ser demandada em juízo⁵⁷.

Por último cabe dizer que a personalização da sociedade empresária implica a separação dos patrimônios desta e de seus sócios, ou seja, os bens integrantes do estabelecimento empresarial, e outros eventualmente atribuídos à pessoa jurídica, são de propriedade dela, e não de seus membros, cabendo esclarecer que, ao contrário do que se poderia supor, não existe comunhão ou condomínio dos sócios

⁵⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 23.

⁵⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 32.

⁵⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 33.

⁵⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 32.

relativamente aos bens sociais, ou seja, a participação societária não se confunde com o conjunto de bens titularizados pela sociedade, nem com sua parcela ideal, pois os patrimônios dos sócios e o da sociedade são distintos, inconfundíveis e incommunicáveis.

A separação patrimonial deve estar demonstrada através de escrituração contábil adequada, conforme prescrevem os arts. 1.179 a 1.195 do CC.

Portanto, em princípio, apenas os bens sociais respondem pelas obrigações da sociedade, isso porque, a personalidade dos sócios é distinta da personalidade da sociedade, e, em regra, não cabe responsabilizar alguém (o sócio) por dívida de outrem (a pessoa jurídica da sociedade), logo, se conclui que a responsabilidade patrimonial pelas obrigações da sociedade empresária não é de seus sócios.

Apenas em hipóteses excepcionais se desconsidera a autonomia patrimonial da pessoa jurídica de responsabilidade limitada⁵⁸ e permite-se a execução do patrimônio do sócio, em busca do atendimento da dívida da sociedade, trata-se do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, que também será objeto do presente trabalho.

2.7 Nascimento e encerramento da personalidade jurídica

Pode-se entender, a partir da leitura dos arts. 45 e 489 do CC, que o início da personalização da sociedade empresária opera-se com o seu registro na Junta Comercial. Esse registro é de fundamental importância, pois permite que pessoas que realizem negócios com aquela entidade tenham acesso, com segurança, às informações que constam no contrato social daquela entidade, tais como aquelas exigidas pelo art. 997 do CC, sendo, que dentre tais informações, cabe destacar:

- a) o nome, a nacionalidade, o estado civil, a profissão e a residência dos sócios, que sejam pessoas naturais, nos termos do inciso I;
- b) a firma ou a denominação, a nacionalidade e a sede dos sócios, que sejam pessoas jurídicas, nos termos do inciso I;
- c) a denominação, objeto, sede e prazo da sociedade, nos termos do inciso

⁵⁸ Em algumas modalidades de sociedade empresária, a responsabilidade dos sócios não é limitada, nesse caso, a separação patrimonial implica o benefício de ordem típico da subsidiariedade, ou seja, o patrimônio dos sócios somente pode ser executado quando não for mais possível executar bens sociais, sendo que, para o escopo presente trabalho, somente interessam as sociedades que limitam a responsabilidade dos sócios, que, aliás, representam a esmagadora maioria das sociedades empresárias em nosso país.

- II;
- d) o capital da sociedade, expresso em moeda corrente, nos termos do inciso III;
 - e) a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la, nos termos do inciso IV;
 - f) as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços, nos termos do inciso V;
 - g) as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições, nos termos do inciso VI;
 - h) a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas, nos termos do inciso VII;
 - i) se os sócios respondem subsidiariamente, pelas obrigações sociais, nos termos do inciso VIII.

Fábio Ulhoa Coelho sustenta que o contrato social já produz alguns efeitos anteriormente ao registro, alegando que, já existiria algum nível de personalidade jurídica antes do registro, sua argumentação se baseia no disposto nos arts. 986 a 990 do CC que versam sobre a sociedade antes do registro (Sociedade em Comum), merecendo destaque o art. 990 do CC, a partir do qual se pode compreender que na execução de determinada obrigação, haverá o benefício de ordem em favor dos sócios que não tenham participado da contratação daquela obrigação pela sociedade⁵⁹.

O término da existência da sociedade empresária depende de um processo dissolutório, que pode ser judicial (art. 1.034 do CC) ou extrajudicial (art. 1.033 do CC), que inclui a liquidação e a partilha.

O não cumprimento regular do processo dissolutório pode implicar responsabilidade dos sócios perante os credores da sociedade, conforme ensina Fábio Ulhoa Coelho⁶⁰:

[...] os sócios respondem perante os credores da sociedade, caso não realizem o procedimento dissolutório regular, em desobediência aos preceitos do direito societário; mas nessa hipótese, não estão exatamente respondendo por dívida da sociedade, e sim por ato ilícito que eles próprios praticaram. É a figura da dissolução irregular, ou “golpe na praça”, como alguns comerciantes costumam dizer.

⁵⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 35-36.

⁶⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 37.

2.8 Da limitação da responsabilidade dos sócios

No Reino Unido se associa a personalização da sociedade à limitação da responsabilidade dos sócios, nesse sistema, as sociedades nas quais os sócios respondem integralmente pelas obrigações sociais são sociedades despersonalizadas.

No Brasil, a personalização da sociedade nem sempre implica limitação da responsabilidade dos seus integrantes, tendo em vista que o Código Civil de 2002 prevê a possibilidade de constituição de sociedade empresária em nome coletivo, hipótese na qual a responsabilidade dos sócios é subsidiária, mas não limitada⁶¹.

Ainda que seja permitida a constituição de sociedades onde a responsabilidade dos sócios não é limitada, observa-se que grande maioria das sociedades empresárias são constituídas com responsabilidade limitada dos sócios, hipótese que abrange também as sociedades anônimas, cabendo acrescentar que, com o advento da Lei nº 12.441, de 2011, foi permitida a constituição de empresas individuais de responsabilidade limitada.

A limitação da responsabilidade dos sócios decorre do princípio da autonomia patrimonial, que é um dos elementos fundamentais do direito societário, desse modo, os sócios, em regra, não respondem pelas obrigações da sociedade.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho⁶², a limitação da responsabilidade dos sócios é de fundamental importância para o desenvolvimento de atividades econômicas, da produção e circulação de bens e serviços, isso porque, um contexto jurídico, no qual, o patrimônio dos sócios não responde por dívidas da sociedade, motiva os investidores e empreendedores a aplicar dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco, sendo que, ainda, segundo Fábio Ulhoa Coelho⁶³:

Se não existisse o princípio da separação patrimonial, os insucessos na exploração da empresa poderiam significar a perda de todos os bens particulares dos sócios, amealhados ao longo do trabalho de uma vida ou mesmo de gerações, e, nesse quadro, menos pessoas se sentiriam estimuladas a desenvolver novas atividades

⁶¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 25.

⁶² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 34.

⁶³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 34.

empresariais. No final, o potencial econômico do País não estaria eficientemente otimizado, e as pessoas em geral ficariam prejudicadas, tendo menos acesso a bens e serviços. O princípio da autonomia patrimonial é importantíssimo para que o direito discipline de forma adequada a exploração da atividade econômica.

Uma outra abordagem nos leva a refletir sobre os impactos para os consumidores da ausência da limitação patrimonial dos empreendedores, isso porque o represamento dos investimentos, causado por um comportamento mais cauteloso dos empreendedores, poderia levar a uma redução da oferta dos produtos, o que resultaria em preços mais elevados, em prejuízo dos interesses dos consumidores.

Ainda que se possa refutar parcialmente o argumento acima, com a alegação de que com maiores preços, haveriam maiores margens de lucros, o que possibilitaria maior acúmulo de recursos em poder dos empreendedores, e isso propiciaria mais investimentos, não se pode negar que um comportamento mais cauteloso dos empreendedores reduz as inovações nas atividades econômicas, com prejuízos para o desenvolvimento econômico em geral.

Por último cabe observar que, não se conhecem casos nos ordenamentos jurídicos de países de maior desenvolvimento econômico, nos quais devemos nos espelhar, onde não seja permitida a constituição de sociedades empresárias com limitação da responsabilidade patrimonial dos sócios.

2.9 Exceções à limitação da responsabilidade do sócios, em função da natureza da obrigação

No Brasil algumas decisões da justiça trabalhista e algumas leis têm criado exceções à limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais da sociedade empresária, em função da natureza da obrigação, cabendo citar, como exemplos:

- a) o art. 13 da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, que impunha aos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada a responsabilidade solidária, pelos débitos junto à Seguridade Social⁶⁴;

⁶⁴ Cabe anotar que as cortes superiores decidiram pela inconstitucionalidade deste dispositivo, que foi revogado a partir da publicação da Medida Provisória (MP) nº 449, de 03 de dezembro de 2008, sendo tal revogação confirmada por ocasião da conversão daquela MP na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

- b) o art. 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, que prevê a responsabilidade solidária dos acionistas controladores, dos diretores, dos gerentes e dos representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte;
- c) o § 5º do art. 28 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, que instituiu o Código de Defesa do Consumidor (CDC), e prevê a desconsideração da separação patrimonial, sempre que tal separação trouxer obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores;
- d) o art. 4º da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, que prevê a desconsideração da separação patrimonial, sempre que tal separação trouxer obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente;
- e) inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que prevê a responsabilidade solidária das empresas que integram grupo econômico pelas obrigações previdenciárias;

Observa-se que as obrigações listadas acima decorrem de lei ou de contrato de adesão (no caso da relação de consumo), ou seja, tratam-se de **situações nas quais os credores não elegeram seus devedores**⁶⁵, ou que **presume-se que essa eleição foi feita sem levar em conta a capacidade de pagamento dos devedores**⁶⁶.

Em outros termos, tratam-se de créditos originados de situações diferentes dos créditos relacionados às obrigações que decorrem de relações contratuais nas quais há equilíbrio entre as partes, tais como aquelas que ocorrem entre sociedades empresárias que atuam no ramo da indústria e do varejo.

Para compreender a relevância da diferenciação acima referida, pode-se considerar o exemplo das relações mercantis entre sociedades empresárias que atuam no ramo da indústria e do varejo, pois observa-se que quando uma sociedade mercantil que atua no ramo da indústria fornece mercadorias para uma sociedade empresária varejista, a empresa industrial costuma, antes de realizar o negócio, coletar informações sobre a empresa varejista, podendo, inclusive, ter acesso às

⁶⁵ Como no caso da Fazenda Pública enquanto credora das obrigações tributárias.

⁶⁶ Como no caso das relações de consumo.

informações que constam no contrato social daquela empresa.

Pelo exposto, pode-se concluir que: antes de fornecer as mercadorias, a sociedade empresária que atua no ramo da indústria pode ter ciência de que naquela sociedade empresária varejista a responsabilidade dos sócios é limitada e de quanto é o seu capital social, ou seja, a empresa industrial tem condições de avaliar os riscos decorrentes do fornecimento de mercadorias a crédito, antes de implementar o negócio, circunstância que não ocorre com os credores antes listados que não elegeram seus devedores, ou que presume-se que essa eleição foi feita sem levar em conta a capacidade de pagamento dos devedores.

Portanto, pode-se entender que no caso do fornecimento de mercadorias de uma sociedade empresária que atua no ramo da indústria para uma empresa varejista, o credor concordou com a limitação de responsabilidade dos sócios da sociedade empresária varejista.

Segundo Richard Posner⁶⁷, importante estudioso da análise econômica do direito, a personificação das sociedades empresárias seria um *standart contract* (contrato padrão), oportuno para o desenvolvimento das atividades econômicas, pois se os empreendedores não dispusessem de um mecanismo de constituição de uma sociedade empresária com limitação da responsabilidade dos sócios, para se resguardar os riscos inerentes à atividade econômica, teriam de negociar, a cada negócio realizado, a limitação de sua responsabilidade com cada credor, o que elevaria os custos das transações em prejuízo da eficiência econômica

Portanto, ao permitir a limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade, o ordenamento jurídico estaria criando uma **cláusula geral de contrato**, inerente às negociações realizadas com a pessoa jurídica, sendo que o credor teria a possibilidade de não aceitar esse pacto, tendo em vista a possibilidade de exigir garantias adicionais, tais como: aval ou fiança dos sócios ou de terceiros, a constituição de direitos reais de garantia contra bens da sociedade, entre outras possibilidades; para a concessão dos créditos, o que aliás costuma ocorrer para a concessão de empréstimos bancários de maior vulto.

Sob essa perspectiva, quando se observa que, de um modo geral⁶⁸, não é

⁶⁷ POSNER, Richard A. **Economic analysis of law**. 4ª ed. Boston-Toronto-Londres: Little Brown & Co. 1973, (imp. 1992), p. 393-397 *apud* COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 39.

⁶⁸ Deve-se registrar que algumas obrigações tributárias, sujeitas a controle aduaneiro, são suspensas por meio de termo de responsabilidade, como ocorre, por exemplo, na hipótese de

facultado aos credores de obrigações extracontratuais, como é o exemplo das obrigações tributárias, ou dos contratos de adesão, como aqueles que ocorrem em relações de consumo, exigir garantias pessoais dos sócios da sociedade empresária, tem-se um argumento contrário à limitação da responsabilidade dos sócios perante esses credores.

admissão temporária, hipótese na qual exige-se garantia que pode ser prestada sob a forma de depósito em dinheiro, fiança idônea ou seguro aduaneiro em favor da União, nos termos do § 1º do art. 8º da IN SRF nº 285, de 14 de janeiro de 2003./ Também merece registro o fato de que o inciso II do art. 3º da IN RFB nº 770, de 21 de agosto de 2007, exige capital social integralizado de valor não inferior à R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), dos interessados no registro especial a que estão obrigados os fabricantes de cigarros, trata-se de medida razoável tendo em vista o elevado risco de sonegação fiscal nessa atividade sujeita a elevada tributação.

3. Noções sobre a desconsideração da personalidade jurídica

Infelizmente observou-se que diversos agentes econômicos passaram a fazer uma utilização fraudulenta ou abusiva da limitação patrimonial dos sócios pelas dívidas sociais, ou seja, a autonomia patrimonial das entidades foi utilizada, muitas vezes, como meio de prática de **fraude contra credores**, resultando, na maioria dos casos, em prejuízos excessivos para os credores.

Para melhor compreensão desse fenômeno são apresentados cinco modelos de utilização da personalidade jurídica passíveis de repúdio pelo ordenamento jurídico:

3.1 Alguns modelos didáticos⁶⁹

3.1.1 Subcapitalização

Supondo que determinada pessoa possua um bem, ou um conjunto de bens, que pode ser utilizado em atividade empresarial, mas, ao participar da constituição de uma sociedade empresária, em vez de transferir a titularidade desse bem como modo de integralizar sua participação no capital de uma sociedade empresária, como seria o usualmente esperado pelo ordenamento jurídico. Opta por vender a prazo, mediante alienação fiduciária⁷⁰, esse bem para a referida sociedade em garantia, e, portanto, passa a ser credor dessa sociedade, da qual também é sócio majoritário.

Supondo também, que a referida sociedade não logre êxito em suas atividades, e ocorra a decretação da falência, observar-se-á que o referido sócio terá direito aos seus bens, pois foram alienados com garantia real, por meio de pedido de restituição, nos termos do art. 85 da Lei de Falências (LF), por outro lado, os demais credores que são titulares de créditos quirografários a que se refere a alínea “a” do inciso VI do art. 83 da LF, muito provavelmente não terão seus créditos satisfeitos, pois eram credores de uma sociedade empresária subcapitalizada, ou seja, que

⁶⁹ O 1º, 3º e 5º modelos aqui apresentados foram construídos a partir de exemplos propostos por Fábio Ulhoa Coelho (COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 52-55), o 2º modelo é adaptação de exemplo dado por Onofre Alves Batista Júnior (BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 56-58).

⁷⁰ Destacando-se que, por meio do mecanismo da alienação fiduciária, a propriedade do bem somente se transfere ao adquirente após a integral satisfação do crédito do alienante.

realizava operações maiores do que, em princípio, seriam viáveis com seu escasso capital social, e, portanto, ficariam no prejuízo.

Tais credores não teriam tamanho prejuízo, se o sócio majoritário tivesse agido de modo usual, ou seja, se o sócio majoritário tivesse transferido a titularidade de seus bens àquela sociedade empresária, pois, desse modo, na hipótese de decretação de falência, tais bens poderiam ser objeto de liquidação, o que daria aos credores, maiores possibilidades de recuperação de seus créditos.

Observa-se, portanto, que a opção pela transferência dos bens do sócio majoritário, à sociedade empresária, por meio de venda a prazo, com reserva de domínio, permite que, na hipótese de falência, as perdas patrimoniais do sócio majoritário sejam minimizadas, em detrimento dos credores daquela sociedade empresária subcapitalizada que teriam seus prejuízos maximizados.

Trata-se de hipótese na qual não existe nenhuma ilicitude, pois todos os atos jurídicos praticados são válidos e eficazes, por outro lado, pode-se sustentar que os interesses dos credores daquela empresa foram fraudados⁷¹.

Esse exemplo foi inspirado no caso que alguns estudiosos identificam como a primeira aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito inglês (*Salomon vs. Salomon & Co.*, julgado pela *House of Lords* em 1897⁷²); no qual a solução dada pelos juízes foi permitir que a execução alcançasse também os bens do sócio, de modo que os bens que foram alienados para a pessoa jurídica por meio de alienação fiduciária, passaram a integrar a massa falida, e,

⁷¹ Esse é o entendimento do autor do exemplo, por outro lado, também pode-se sustentar que os credores de créditos que tiveram origem em relações contratuais equitativas, tiveram a oportunidade de ter acesso aos contratos sociais da empresa, o que possibilitaria perceber o quão reduzido era seu capital social em relação à natureza de suas operações, e, portanto, poderiam ter percebido os riscos do negócio e exigido mais garantias, circunstância na qual não seriam vítimas da alegada fraude./ Aliás, cabe observar que o *caput* do art. 980-A do CC, incluído pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, que, recentemente, instituiu a empresa individual de responsabilidade limitada, exige que o capital social integralizado daquela modalidade de empresa não seja inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País, ou seja, o legislador tem procurado reduzir o espaço para a fraude contra credores por meio da constituição de empresas subcapitalizadas.

⁷² José Augusto Delgado (DELGADO, José Augusto. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica e os seus Reflexos Tributários*. In: TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 184) também comenta esse caso, mas destaca como fundamento para àquela desconsideração o fato de que o sócio-majoritário tinha quase totalidade das ações, o que permitiu que o tribunal pudesse qualificá-lo como empresário individual. Esse aspecto é ressaltado, pois talvez explique os efeitos ilimitados da aplicação da Teoria da Desconsideração àquele caso concreto./ Por outro lado, pondera-se que atualmente a empresa individual de responsabilidade limitada é admitida em nosso ordenamento jurídico, razão pela qual, atualmente, a concentração de ações nas mãos do sócio majoritário não seria critério válido para justificar desconsideração da personalidade jurídica.

portanto, pudessem ser vendidos para satisfazer os interesses dos credores⁷³.

Pondero que a aplicação da LF permitiria uma outra solução para esse caso, por meio da qual apenas fosse anulada a garantia real dos bens alienados em favor do sócio, desse modo, os direitos creditórios do sócio em relação aos bens alienados àquela sociedade, não teriam preferência sobre os direitos creditórios dos demais credores. Isso é dito considerando-se os termos da alínea “b” do inciso VIII e a alínea “a” do inciso VI do art. 83 da LF, abaixo colacionados:

Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

.....

VI – créditos quirografários, a saber:

a) aqueles não previstos nos demais incisos deste artigo;

.....

VIII – créditos subordinados, a saber:

.....

b) os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício.

.....

Essa solução intermediária apenas anularia o ato abusivo que fez com que os direitos creditórios dos sócios tivessem preferência sobre os direitos creditórios dos demais credores, situação que implicaria fraude⁷⁴ às disposições da LF que impedem que o sócio satisfaça seus créditos antes dos créditos dos outros credores, portanto, pode-se dizer que a própria LF contém remédio para combater a hipótese de uso abusivo da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas descrita nessa seção.

Por outro lado, a desconsideração completa da limitação de responsabilidade dos sócios, poderia levar à execução de outros bens patrimoniais daquele sócio, possibilitando aos credores uma recuperação patrimonial maior do que aquela que haveria se àqueles bens tivessem sido entregues àquela sociedade como modo de integralização do capital social, portanto, poderia ser uma sanção excessiva, que talvez contrariasse o princípio da proporcionalidade⁷⁵.

⁷³ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 60.

⁷⁴ Portanto, hipótese de fraude à lei, conceito que será melhor examinado na Seção 3.6.

⁷⁵ Isso quando se considera que, a luz do princípio da proporcionalidade, deve haver uma proporção entre a sanção e o dano causado. Registre-se que Zenildo Bodnar (BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 186) entende que o patrimônio do sócio deve ser atingido apenas para reparar a lesão causada pelo ato abusivo.

3.1.2 Prioridade indevida aos créditos do sócio

A empresa é locatária de imóvel de propriedade do sócio majoritário, e também toma empréstimos daquele sócio, com elevadas taxas de juros, mas quando está prestes a ficar inadimplente encerra o contrato de locação e paga os empréstimos tomados do sócio, fazendo com que restem poucos recursos naquela entidade para satisfazer os outros credores.

Praticamente todas as reflexões feitas em relação ao modelo exposto na Subseção anterior se aplicam a esse modelo.

3.1.3 “Barco salva-vidas”, ocultação de sucessão ou esvaziamento

Supondo que determinado empregado de uma sociedade empresária do ramo de transportes de cargas, dá causa a um grande acidente veicular, causando grandes prejuízos em muitas vítimas, circunstância na qual os sócios, prevendo a futura insolvência daquela empresa, decidem constituir outra sociedade empresária para explorar o mesmo ramo de atividades.

No período compreendido entre a data do acidente e a data em que a primeira empresa seria compelida a ressarcir os prejuízos causados, a empresa que deu causa ao acidente é esvaziada⁷⁶, ou seja, não há renovação da frota⁷⁷, e, passa a operar no prejuízo, pois suas operações são restritas à prestação de serviços à nova empresa, por preços abaixo dos que são praticados no mercado. Isso porque, os sócios passaram a se relacionar com os clientes por meio da nova empresa, que se beneficia do fato de que se trata de contratação entre as partes relacionadas, e, desse modo, fica com os lucros das operações.

Como resultado da manobra acima descrita, as vítimas receberiam indenização menor do que aquela que poderiam receber, enquanto que os sócios, teriam menor redução patrimonial do que aquela que se verificaria se não tivessem realizado tal manobra.

Nesse caso, também, não se pode indicar a prática de qualquer

⁷⁶ Adaptando esse caso ao direito tributário, pode-se supor que a empresa foi objeto de um grande lançamento tributário de ofício, que terá sua exigibilidade suspensa por um período considerável tendo em vista a possibilidade de recurso a ser apreciado em duas instâncias colegiadas.

⁷⁷ Considera-se que a alienação dessa frota pode ter sido impedida por ações cautelares dos interessados na indenização.

irregularidade pelos sócios, que praticaram atos permitidos pelo ordenamento jurídico. No entanto, fica evidenciado que houve manobra ardilosa para preservar seus próprios patrimônios em detrimento dos legítimos interesses das vítimas do acidente e demais credores da primeira empresa⁷⁸.

Como solução para esse caso, Fábio Ulhoa Coelho⁷⁹ propõe a desconconsideração da autonomia patrimonial da primeira empresa, o que permitiria que os interessados na indenização executassem o patrimônio pessoal dos sócios, possibilitando a execução dos seus direitos societários sobre a nova sociedade empresária, ou, a desconconsideração da autonomia patrimonial de ambas as sociedades para considerá-las como a mesma empresa.

Analisando essas duas possíveis soluções, observa-se que a primeira garante melhor os interesses dos sócios, pois permitiria que os credores pudessem ter acesso a todo o patrimônio pessoal dos sócios, situação que não ocorreria se não houvesse a manobra societária eticamente reprovável.

Nessas circunstâncias a manobra poderia representar um autêntico tiro pela culatra, mas sob outra perspectiva, poderia implicar sanção desproporcional, se o valor devido aos credores fosse muito superior aos valores que aqueles sócios buscaram subtrair dos credores pela manobra abusiva.

Por sua vez, a segunda solução representaria um saneamento da manobra abusiva que não implicaria sanção desproporcional.

Para complicar ainda mais o exemplo, poder-se-ia considerar a hipótese de que essa nova sociedade tivesse como terceiro sócio uma sociedade sediada em país cuja legislação não permitisse o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas.

⁷⁸ Cabe observar que o § 2º do art. 980-A do CC, incluído pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, que, recentemente, instituiu a empresa individual de responsabilidade limitada, impede que uma mesma pessoa constitua mais do que uma empresa dessa modalidade, ou seja, o legislador tem procurado reduzir o espaço para essa modalidade de fraude contra credores.

⁷⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 60.

3.1.4 Interposição Fraudulenta para a Prática de Fraude no Comércio Exterior⁸⁰.

Determinada empresa que vende produtos importados no varejo decide constituir sociedades empresárias de fachada⁸¹, por meio de interpostas pessoas para realizar as importações a preços subfaturados.

O objetivo dessa manobra é fazer com que eventual lançamento tributário por subfaturamento na importação se concentre na empresa de fachada, que, aliás tem patrimônio irrisório, sendo que essa empresa de fachada revende os produtos para a empresa varejista por altos valores, ficando responsável pelo recolhimento de tributos sobre a renda, que, aliás, não fará.

A solução a ser aplicada nesse caso passa pela desconconsideração das pessoas jurídicas utilizadas para interposição fraudulenta⁸², tal desconconsideração pode ser implementada pela declaração de inaptidão da pessoa jurídica utilizada para aquela finalidade, nos termos dos §§ 1º a 4º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. abaixo colacionado:

Art. 81.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive

⁸⁰ Esse paradigma foi baseado em informações sobre a Operação Porto Europa (ÚLTIMA INSTÂNCIA. **“Justiça abre ação contra Tania Bulhões e mais 13 por fraude em importações de artigos de luxo”**, disponível em: <<http://ultimainstancia.uol.com.br/conteudo/noticias/47182/justica+abre+acao+contra+tania+bulhoe+s+e+mais+13+por+fraude+em+importacoes+de+artigos+de+luxo+.shtml>>, acesso em 18 de outubro de 2011.

⁸¹ Na empresa de fachada é fictícia a distinção entre a empresa varejista e a empresa importadora, pois, na essência, a empresa importadora é um departamento de importação da empresa varejista, tal afirmação se constata, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas hipóteses em que a empresa de fachada não comprova a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

⁸² Aldemario Araújo Castro (CASTRO, Aldemario Araujo. Aplicação no Direito Tributário da desconconsideração da personalidade jurídica prevista no novo Código Civil. In: TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 489-491) lembra que o inciso VII do art. 149 do CTN inclui a simulação enquanto causa para os lançamentos de ofício, e isso permite que os lançamentos desconsiderem a existência dos atos simulados (negócios de cobertura), que dificultam a perfeita identificação do sujeito passivo, isso porque a simulação pode consistir na criação de uma pessoa jurídica meramente formal para assumir a condição de contribuinte de tributos que deveriam ser cobrados de outra pessoa jurídica.

com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

A partir dessa desconsideração, os lançamentos tributários são efetuados contra a empresa que realmente executou aquela operação.

3.1.5 Drible de norma legal

Em determinado segmento da economia, sujeito a legislação que impede monopolização do mercado por um único agente, concorrem quatro empresas, cada uma com seus próprios controladores.

O controlador da empresa com maior participação naquele segmento propõe aos concorrentes um acordo, por meio do qual escolherá os administradores das empresas concorrentes em troca de uma garantia de rentabilidade mínima⁸³. Tal acordo permite perfeita combinação dos preços⁸⁴.

Esse exemplo foi inspirado no caso *State vs. Standard Oil Co.*, julgado pela Suprema Corte do Estado de Ohio, EUA, em 1982, o resultado foi a desconsideração da autonomia daquelas sociedades, o que permitiu a caracterização o monopólio para efeitos de aplicação da legislação anti-monopólio⁸⁵.

Cabe anotar que a legislação brasileira antitruste (Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994) poderia ser aplicada naquele caso sem necessidade de recorrer à desconsideração da personalidade jurídica, aplicando-se o disposto nos incisos I e II

⁸³ Observe-se que nessa hipótese, considerando-se os termos do § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, seria questionável a caracterização da empresa com maior participação no mercado como controladora das demais, pois para ser tida como controladora se faz necessária a **titularidade** dos direitos de sócio, mas a conduta seria passível de enquadramento na hipótese prevista no inciso II do art. 21 da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994.

⁸⁴ Observe-se que, diferentemente dos modelos anteriormente apresentados, não se trata de manipulação voltada à fraude contra credores de créditos patrimoniais, mas, de manobra voltada a evitar a aplicação de legislação antimonopolista.

⁸⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 60.

do art. 21 da Lei nº 8.884, de 1994, abaixo colacionados:

Art. 21. As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no art. 20 e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica;

I - fixar ou praticar, em acordo com concorrente, sob qualquer forma, preços e condições de venda de bens ou de prestação de serviços;

II - obter ou influenciar a adoção de conduta comercial uniforme ou concertada entre concorrentes;

3.2 Da necessidade de relativização do princípio da autonomia da pessoa jurídica

Nos casos acima expostos, uma visão da autonomia da pessoa jurídica como uma verdade absoluta resultaria no prestígio de seu uso abusivo ou fraudulento e resultaria em frustração dos interesses de credores ou, em outros casos, na perda da eficácia de normas cogentes necessárias à proteção dos interesses de toda a coletividade, portanto, tais situações, exigem que o juiz possa desconsiderar episodicamente alguns aspectos da personalidade jurídica como pressuposto para a repressão do uso abusivo ou fraudulento do instituto.

Ressalte-se que não se propõe a abolição do instituto da personalidade jurídica, mas, apenas, possibilitar a repressão de seu mau uso, cabendo se utilizar das palavras de Fábio Ulhoa Coelho⁸⁶:

O objetivo da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine* ou *piercing the veil*) é exatamente possibilitar a coibição da fraude, sem comprometer o próprio instituto da pessoa jurídica, isto é, sem questionar a regra da separação de sua personalidade e patrimônio em relação aos de seus membros. Em outros termos, a teoria tem o intuito de preservar a pessoa jurídica e sua autonomia, enquanto instrumentos jurídicos indispensáveis à organização da atividade econômica, sem deixar ao desabrigo terceiros vítimas de fraude.

3.3 Apontamentos históricos

A primeira divulgação da Teoria da Desconsideração no Brasil ocorreu por meio de uma conferência proferida por Rubens Requião na Universidade Federal do Paraná em 1969⁸⁷, naquela oportunidade, foi destacada a importância do trabalho do

⁸⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 55-56.

⁸⁷ Publicada como: REQUIÃO, Rubens. O abuso do direito e a fraude através da personalidade jurídica, in **Revista dos Tribunais**, nº 410, Rio de Janeiro, Dezembro de 1969, p. 12-24.

estudioso alemão Rolf Serick que tinha como base decisões tomadas pelos tribunais norte-americanos que tinham como objetivo impedir a fraude ou abuso de direito por meio do uso da personalidade jurídica.

Requião denominou a teoria desenvolvida por Serik como a “Doutrina da Penetração”, pois buscava determinar as circunstâncias nas quais a decisão judicial podia desfazer a estrutura formal da pessoa jurídica para que a decisão penetre até o substrato da entidade e afete especialmente aos seus membros.

Segundo Requião⁸⁸:

A disregard doctrine não visa a anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem. É caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo todavia a mesma incólume para seus outros fins legítimos.

Requião também cita a contribuição do jurista norte-americano Maurice Wormser, que desde 1912 escreveu sobre a questão e ensinava que:

[...] quando o conceito de pessoa jurídica (*corporate entity*) se emprega para defraudar os credores, para subtrair-se de uma obrigação existente, para desviar a aplicação de uma lei, para constituir ou conservar um monopólio ou para proteger velhacos ou delinquentes, os tribunais poderão prescindir da personalidade jurídica e considerar que a sociedade é um conjunto de homens que participam ativamente (diretamente) de tais atos e (tais tribunais) farão justiça entre pessoas reais.

Requião também relatou que, no período compreendido entre a época dos estudos de Wormer e a data de sua conferência, os tribunais ampliaram as hipóteses de aplicação Teoria da Desconsideração, aplicando-a não somente nas hipóteses de fraude, mas também nas hipóteses de abuso de direito, ou seja, em todas as hipóteses nas quais a intocabilidade da autonomia patrimonial da pessoa jurídica levasse a um resultado injusto.

Requião defendeu a aplicação da Teoria da Desconsideração pelos juízes brasileiros antes mesmo da edição de qualquer dispositivo legal que a respaldasse expressamente, por entender que:

em qualquer país em que se apresente a separação incisiva entre pessoa jurídica e os membros que a compõe, se coloca o problema de verificar como se há de enfrentar aqueles casos em que essa radical separação conduz a **resultados completamente injustos e contrários ao direito**. (não grifado no original)

⁸⁸ REQUIÃO, Rubens. O abuso do direito e a fraude através da personalidade jurídica, **Revista dos Tribunais**, nº 410, Rio de Janeiro, Dez. de 1969, p. 14.

Essa posição foi respaldada em diversas decisões judiciais que aplicaram a Teoria da Desconsideração antes mesmo de qualquer legislação que expressamente a respaldasse, Fábio Ulhoa Coelho⁸⁹ também manifesta entendimento semelhante por compreender que a aplicação da Teoria da Desconsideração não dependia de qualquer alteração legislativa, na medida em que se trata de **medida de repressão a atos fraudulentos**, e, que, portanto, deixar de aplicá-la, a pretexto da inexistência de dispositivo legal expresse, significaria o mesmo que amparar a fraude.

3.4 Os quatro critérios propostos por Rolf Serick

Fábio Ulhoa Coelho indica Rolf Serick como o principal sistematizador da Teoria da Desconsideração, tendo tal sistematização sido apresentada pela primeira vez em tese de doutorado defendida perante a Universidade de Tubigen, em 1953.

Tomando-se como base os resultados da pesquisa de Serick na jurisprudência norte-americana, pode-se indicar quatro critérios a serem considerados em decisões que autorizam a desconsideração da autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus sócios⁹⁰:

- a) o juiz, diante do abuso de forma da pessoa jurídica, pode desconsiderar o princípio da separação entre sócio e pessoa jurídica para impedir a realização do ilícito;
- b) “não é possível desconsiderar a autonomia subjetiva da pessoa jurídica apenas porque o objeto de uma norma ou a causa de um negócio não foram atendidos”;
- c) “aplicam-se à pessoa jurídica as normas sobre capacidade ou valor humano, se não houver contradição entre os objetivos destas e a função daquela, em tal hipótese, para atendimento dos pressupostos da norma, levam-se em conta as pessoas físicas que agiram pela pessoa jurídica”; e
- d) “se as partes de um negócio jurídico não podem ser consideradas um único sujeito apenas em razão da forma da pessoa jurídica, cabe desconsiderá-la para aplicação de norma cujo pressuposto seja a

⁸⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 57.

⁹⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 56-57.

diferenciação real entre aquelas partes”.

Para melhor compreensão do primeiro critério, deve-se relatar que Serick conceitua abuso de forma como: “qualquer ato que, por meio do instrumento da pessoa jurídica, vise a frustrar a aplicação da lei ou o cumprimento da obrigação contratual, ou ainda, prejudicar terceiro de modo fraudulento”⁹¹, ressaltando, porém, que não se admite a desconsideração sem a presença do abuso de forma, mesmo que para a proteção da boa-fé.

O segundo critério é útil para esclarecer que não basta a simples prova de insatisfação de direito do credor da sociedade para justificar a desconsideração, pois seria descabida a desconsideração quando não caracterizada a fraude na manipulação da forma da pessoa jurídica.

Fábio Ulhoa Coelho anota que o terceiro critério é útil para resolver questões como a nacionalidade⁹² ou raça de sociedades empresárias, portanto, de pouca utilidade no presente trabalho.

O quarto critério é útil para resolver os modelos apresentados nas Subseções 3.1.4 e 3.1.5⁹³, ou seja, para situações em que a lei prevê determinada disciplina para os negócios entre dois sujeitos distintos, cabe desconsiderar a autonomia da pessoa jurídica que o realiza com um de seus membros para afastar essa disciplina, o que tem certa proximidade com o conceito de partes relacionadas⁹⁴, usado como critério para aplicação da legislação de preços de transferência.

3.5 Apontamentos sobre o conceito de abuso de direito

O dispositivos legais adotados em outros países para definir o conceito de abuso de direito contém boas contribuições para a apreensão desse conceito:

a) **Alemanha**: o § 226 do Código Civil de 1896 afirma que “O exercício de

⁹¹ SERICK, Rolf. **Rechtsform und Realität juristischer Personen**. Ed. Italiana. Milão: Giuffrè, 1955, reimp. 1966, p. 276 *apud* COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 56.

⁹² Anote-se que a questão da nacionalidade pode ser relevante em nosso direito tributário para aferir se determinada pessoa jurídica está, ou não, sediada em país com tributação favorecida, ou, se está, ou não, sediada em país com beneficiado por tratado para evitar a dupla tributação, no entanto essas questões não estão no foco do presente trabalho.

⁹³ E, portanto, pouco relevantes para a questão que é o foco do presente trabalho.

⁹⁴ Vide hipóteses relacionadas no art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

um direito é ilícito se tem por único fim causar um prejuízo a outrem”⁹⁵;

- b) **Suíça:** os §§ 1º e 2º do art. 2º Código Civil de 1907, estipulam, respectivamente, que cada um é obrigado a exercer seus direitos e a executar suas obrigações segundo as regras da boa-fé, e, que o abuso manifesto de um direito⁹⁶ não é protegido pela lei⁹⁷;
- c) **Rússia:** o art. 1º do Código Civil de 1922⁹⁸ afirma que “Os direitos civis são protegidos pela lei, salvo nos caso em que são exercidos num sentido contrário à sua destinação econômica e social”⁹⁹;
- d) **Grécia:** o art. 281 do Código Civil de 1940 afirma que “O exercício de um direito é proibido se excede manifestamente os limites impostos pela boa-fé ou pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico do mesmo direito”¹⁰⁰;
- e) **Portugal:** o art. 334 do Código Civil dispõe que: “É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico do direito”¹⁰¹;

Em relação à evolução do conceito no Brasil, Zenildo Bodnar¹⁰² sustenta que embora o Código Civil de 1916 não trouxesse dispositivo que pudesse ser qualificado como definição do conceito de abuso de direito, podia-se enquadrar as hipóteses atualmente qualificadas como abuso de direito no conceito de ato ilícito¹⁰³, o que acarretava na nulidade do ato.

O Código Civil de 2002 trouxe nos arts. 187¹⁰⁴ e no § 2º¹⁰⁵ do art. 1.228

⁹⁵ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1983, p. 50.

⁹⁶ Percebe-se que o Código Civil suíço elenca o princípio da boa-fé como critério para a identificação do abuso de direito, e que delega ao entendimento dos magistrados amplos poderes para declarar o que é e o que não é abuso de direito.

⁹⁷ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1983, p. 50.

⁹⁸ Jorge Manuel Coutinho de Abreu comenta que a formulação soviética parece ter sido extraída da doutrina francesa, principalmente da formulação proposta por Duguit, razão pela qual deve ser lida sem os preconceitos daqueles que julgam imprestáveis qualquer dispositivo legal soviético para os ordenamentos jurídicos dos países capitalistas (ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1999, p. 51).

⁹⁹ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1999, p. 51.

¹⁰⁰ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1983, p. 50.

¹⁰¹ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1999, p. 55.

¹⁰² BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 177.

¹⁰³ Aqui entendido como ato que provoca dano a outrem e pode ser causa de pedido de ressarcimento.

¹⁰⁴ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

disposições úteis à apreensão do conceito de abuso de direito, sendo que os atos compreendidos nesse conceito devem ser entendidos como atos ilícito, circunstância que implica nulidade¹⁰⁶, quando se considera os termos do inciso II do art. 166 do CC¹⁰⁷.

3.5.1 Teorias sobre o abuso de direito

Zenildo Bodnar¹⁰⁸ destaca as teorias objetiva e subjetiva, explicando que a **teoria subjetiva** exige a demonstração da intenção de praticar o ato abusivo, enquanto que a **teoria objetiva** sustenta a tese de que, para a caracterização do abuso de direito, interessa apenas a ocorrência do fato material.

Cláudio Antônio Soares Levada¹⁰⁹ explica que a teoria subjetiva exclui a caracterização do abuso de direito até mesmo na hipótese de dolo eventual, o que restringe excessivamente as possibilidades de aplicação do conceito, e, portanto, prioriza demasiadamente a defesa das liberdades individuais em prejuízo da sociedade.

Fábio Ulhoa Coelho explica que a teoria subjetiva exige que se identifique “o elemento consistente na intenção de causar prejuízo, ou, pelo menos, a consciência de que a forma escolhida para o exercício do direito não gera quaisquer benefícios ao seu titular e causa prejuízo a terceiros”¹¹⁰, para que se caracterize o abuso de direito, enquanto que a teoria objetiva sustenta que qualquer o exercício de um direito de forma contrária aos seus fins sociais e econômicos pode ser caracterizada como abuso de direito, independentemente da intenção ou consciência do agente.

¹⁰⁵ Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. § 2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

¹⁰⁶ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 177.

¹⁰⁷ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

¹⁰⁸ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 178.

¹⁰⁹ LEVADA, Cláudio Antônio Soares. Anotações sobre o Abuso de Direito. **Revista de Direito Privado**, p. 68-78, São Paulo, jul./set. 2002, p. 70 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 178.

¹¹⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Desconsideração da Personalidade Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 59 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 178.

Nos termos do art. 187 do Código de 2002, “a caracterização do abuso de direito independe de culpa, bastando a caracterização de prejuízo a terceiro quando o direito for exercido de encontro aos seus fins sociais”¹¹¹.

O estudioso argentino Alberto Spota¹¹² destaca a estrita vinculação do abuso de direito com o fim social ou econômico dos direitos, por entender que o direito subjetivo concebe-se como função social e não, como faculdade ou poder do indivíduo, e, nesse sentido o ato abusivo seria o ato **anti-funcional**, nessa concepção, quando o indivíduo desvia o poder jurídico do seu próprio e característico fim social ou econômico, incide na prática de abuso de direito.

Sílvio de Salvo Venosa entende o abuso de direito como: “o **fato** de se usar de um poder, de uma faculdade, de um direito ou mesmo de uma coisa, além do que razoavelmente o Direito e a sociedade permitem”¹¹³.

Marçal Justen Filho¹¹⁴ diz que o abuso da pessoa jurídica pode ser identificado a partir de uma atividade atípica, descontrolada e insuportável, não prevista e, até mesmo, imprevisível ocorrente na utilização pelo particular daquele instituto.

Fábio Ulhoa Coelho¹¹⁵ entende o abuso de direito enquanto pressuposto para a desconsideração da personalidade jurídica como “a utilização do expediente da pessoa jurídica com a **intenção** de furtar-se a uma obrigação legal ou contratual, ou, ainda, de prejudicar terceiros”.

Zenildo Bodnar¹¹⁶ destaca dois critérios para aplicação da doutrina do abuso de direito: o **desvio de função** e a ocorrência de prejuízo a terceiros.

Felipe Díaz Capmany¹¹⁷ apresenta¹¹⁸ a exigência da observância do

¹¹¹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 178-179.

¹¹² SPOTA, Alberto G. **Tratado de derecho civil: relatividad y abuso de los derechos**. v. 2 Buenos Aires:[s.n.], 1945. p. 10 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 179.

¹¹³ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**, v. 1. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 603 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 180.

¹¹⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 121 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 180.

¹¹⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 18 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 180.

¹¹⁶ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 179.

¹¹⁷ CAPMANY, Felipe Díaz. **La doctrina del levantamiento del velo en el proceso de creación del derecho**. Barcelona (Espanha): Libros de Jure, 1996. p. 84 *apud* BODNAR, Zenildo.

princípio boa-fé, que consiste no agir honestamente, como critério para identificar as hipóteses de abuso de direito em prejuízo dos direitos de terceiros.

3.6 Apontamentos sobre o conceito de fraude à lei

Segundo Jorge Manuel Coutinho de Abreu¹¹⁹, podem se enquadrar no conceito de fraude à lei os atos que “procuram contornar ou circunvir uma proibição legal, tentando chegar ao resultado proibido por **via oblíqua**, através da utilização de uma norma encobridora da ilegalidade assim cometida”.

Fábio Ulhoa Coelho¹²⁰, define a fraude à lei que permite a desconsideração da personalidade jurídica como o “artifício malicioso para prejudicar” qualquer outro sujeito de direito de direito lesado em seus interesses jurídicos.

De Castro¹²¹ sustenta que a fraude à lei se verifica quando se tenta amparar o resultado contrário a uma lei em outra disposição, dada, em verdade, com uma finalidade diferente.

Portanto, segundo Onofre Alves Batista Júnior¹²², a fraude à lei é um esquema que busca a aplicação indevida¹²³ de uma norma instrumento ou de cobertura, para afastar a aplicação da norma fraudada, que, desse modo, é objeto de uma **vulneração oblíqua**.

Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador, Curitiba: Juruá, 2005, p. 181.

¹¹⁸ Entende-se que essa exigência de observância do princípio da boa-fé seria outra forma de apresentação, ou talvez uma variação, da exigência do exercício dos direitos em conformidade com as funções para as quais tais direitos foram concebidos.

¹¹⁹ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1999, p. 84 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 180.

¹²⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 57 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-administrador**, Curitiba: Juruá, 2005, p. 180-181.

¹²¹ DE CASTRO. **El negocio jurídico** *apud* BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 62-63.

¹²² BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 62.

¹²³ Caracteriza-se a aplicação indevida, por tratar-se de aplicação em desconformidade com a finalidade da norma, o que evidencia seu emprego unicamente com o propósito de fraudar de outra norma (ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario**, Madrid: Ed. Marcial Pons, 1994, p. 32-36 *apud* BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 63).

Túlio Rosembuj¹²⁴ propõe uma diferenciação entre a fraude à lei e a atividade contra *legem*, a partir do entendimento de que a última caracteriza-se por uma infração frontal e aberta a uma norma imperativa, enquanto que a fraude à lei infringe indiretamente a norma fraudada, pois se utiliza de negócios jurídicos de cobertura, para afastar a aplicação de tal norma, para que em seu lugar se aplique a norma de cobertura, implicando benefícios para o autor da fraude à lei.

Desse modo, pode-se declarar a nulidade do ato como sanção a uma atividade contra *legem*, enquanto que, quando se verifica a prática de fraude à lei, a sanção é a **não aplicação** da norma de cobertura e, conseqüentemente a aplicação da norma fraudada¹²⁵.

De Castro¹²⁶ sustenta que para reprimir a prática de negócios realizados com o propósito de fraude à lei “deve-se proceder uma **interpretação extensiva e finalista** da regra que foi objeto do rodeio, para que se possa incluir aqueles negócios em seu raio de ação, e também uma interpretação restritiva das outras regras utilizadas como cobertura”.

3.7 Da limitação da desconsideração ao caso concreto

Fábio Ulhoa Coelho¹²⁷ sustenta que a aplicação da Teoria da Desconsideração deve ser restrita ao caso concreto, ou seja, tal desconsideração deve ser limitada ao necessário para coibir a fraude perpetrada por meio da utilização abusiva da separação patrimonial propiciada pelo instituto da pessoa jurídica.

Portanto, “a decisão judicial que desconsidera a personalidade jurídica da sociedade não desfaz o seu ato constitutivo, não o invalida, nem importa a sua

¹²⁴ ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario**, Madrid: Ed. Marcial Pons, 1994, p. 13 *apud* BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 62.

¹²⁵ BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 63.

¹²⁶ DE CASTRO. **El negocio jurídico** *apud* BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 63.

¹²⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 60.

dissolução”¹²⁸, sendo apenas uma suspensão episódica da eficácia daquele ato constitutivo, restrita ao caso julgado, permanecendo o respectivo ato constitutivo válido e inteiramente eficaz para todos os outros fins.

Por outro lado, observa-se que a declaração de inaptidão relacionada à prática de fraudes no comércio exterior, ainda que tenha aplicação restrita à esfera do direito tributário, é um modalidade de desconsideração da personalidade jurídica que não tem aplicação episódica, pois cria uma presunção de que todas as operações daquela entidade têm como propósito uma interposição fraudulenta. Cabendo observar, entretanto, que tal presunção admite prova em contrário nos termos do parágrafo único do art. 82¹²⁹ da Lei nº 9.430 de 1996.

3.8 Da distinção entre a aplicação da teoria da desconsideração e a imputação direta de responsabilidade aos sócios.

Fábio Ulhoa Coelho¹³⁰ observa que há hipóteses em que é possível imputar a responsabilidade aos sócios sem proceder a desconsideração da personalidade jurídica, por outro lado, haveriam casos em que a ilicitude dos atos praticados pelos sócios somente seria possível por meio da aplicação da Teoria da Desconsideração, que levantaria o “véu da pessoa jurídica”, permitindo que a fraude antes oculta fosse revelada.

Portanto, quando não é possível imputar direta e imediatamente a responsabilidade por certo ato ao sócio-administrador, pode-se utilizar da desconsideração da personalidade jurídica como **operação prévia** a essa imputação.

¹²⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 60.

¹²⁹ Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

¹³⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 62-63.

3.9 A confusão patrimonial enquanto critério objetivo para desconsideração da personalidade jurídica

Nas seções anteriores foram apresentadas hipóteses e argumentos que permitiriam a desconsideração da personalidade jurídica tendo como pressuposto o uso fraudulento ou abusivo do instituto, trata-se da formulação subjetiva¹³¹ da Teoria da Desconsideração, que, diante da frustração de legítimo interesse de credor, procura argumentos para obter a reparação com base no intuito do sócio ou administrador.

Essa formulação subjetiva é de difícil aplicação, tendo em vista as dificuldades em provar os aspectos subjetivos do uso abusivo da separação patrimonial, e como o ônus da prova recai sobre o credor interessado na desconsideração, muitas vezes, as dificuldades para apresentar provas convincentes acabam inviabilizando a reparação de injustiças decorrentes do uso abusivo do instituto da personalidade jurídica.

Portanto, é de vital importância a contribuição de Fábio Konder Comparato¹³², ao propor a existência de **confusão patrimonial** como critério objetivo para a negação da separação patrimonial, o que permitiria aos credores acesso ao patrimônio dos sócios. Aliás, deve-se dizer que a redação do art. 50¹³³ do CC foi inspirada nessa contribuição¹³⁴, o que indica a importância desse critério em nosso país.

Trata-se de critério de desconsideração necessário, pois, evidentemente, na medida em que se viola o compromisso da separação patrimonial entre o sócio e a entidade¹³⁵, então, deixa de ser cabível que o sócio que se beneficiou de tal violação pretenda proteger seu patrimônio pessoal por meio do argumento da separação

¹³¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 63.

¹³² COMPARATO, Fábio Konder. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 283 *apud* COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 64.

¹³³ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

¹³⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 74.

¹³⁵ Poder-se-ia também dizer que se trata de critério de desconsideração ontológico, pois a **confusão patrimonial** é, em si mesma, a negação da **separação patrimonial**.

patrimonial.

O caso mais comum de violação patrimonial é a transferência indevida de recursos da sociedade empresária para o patrimônio pessoal dos sócios, modalidade que no presente trabalho é denominada como **confusão patrimonial por desvio**, trata-se, evidentemente, de transferência ilícita de recursos, salientando-se que esse é um aspecto que diferencia essa modalidade de desconconsideração das modalidades antes apresentadas que tinham como objeto atos formalmente regulares, e exigiam, para sua implementação, o argumento do abuso de direito, cuja apreciação é potencialmente deveras controversa.

Entende-se que os sócios têm direito à distribuição de lucros, remuneração em decorrência da gestão, por outros serviços prestados ou por outros contratos devidamente documentados, e que a prova de que não houve transferência indevida de recursos¹³⁶ para os sócios deve ser feita através de escrituração contábil adequada, conforme prescrevem os arts. 1.179 a 1.195 do CC¹³⁷.

Estando claro que as sociedades empresárias devem manter escrituração contábil regular, deve-se entender que aos credores que se encontrem em processo de execução contra sociedade empresária que não dispõe de bens suficientes para satisfazer os créditos exigidos, deve ser concedida a possibilidade de requerer o acesso a essa escrituração contábil, para que seja possível a realização de perícia contábil capaz de indicar elementos que evidenciem a confusão patrimonial.

Nesse contexto, quando tal escrituração não é apresentada, deve-se presumir a confusão patrimonial, sendo essa a hipótese qualificada como **confusão patrimonial total**, que, em princípio, permitiria o acesso dos credores à totalidade do patrimônio pessoal dos sócios, salvo os protegidos por cláusula de impenhorabilidade.

Nessa hipótese, é possível que os sócios aleguem que seria injusto permitir aos credores o acesso aos bens adquiridos antes da constituição da empresa, uma vez que a origem desses bens, evidentemente, não é oriunda de desvio de recursos da empresa, como refutação para essa linha de argumentação poder-se-ia sustentar

¹³⁶ Salientando-se que, na **confusão patrimonial por desvio**, o prejuízo causado aos credores é equivalente aos valores desviados.

¹³⁷ Observa-se que existe um obstáculo para arguir a confusão patrimonial contra o empresário rural e o pequeno empresário, uma vez que o § 2º do art. 1.179 do CC dispensa esses agentes econômicos da obrigatoriedade da adoção de um sistema de contabilidade e da elaboração anual de balanço patrimonial e de resultado econômico.

que os sócios também respondem pelos recursos indevidamente desviados¹³⁸ e consumidos.

Fábio Ulhoa Coelho¹³⁹ entende que existem duas modalidades de confusão patrimonial:

- a) **confusão patrimonial por desvio**: quando se verifica, “a partir da escrituração contábil, ou da movimentação de contas de depósito bancário, [...] que a sociedade paga dívidas do sócio, ou que este recebe créditos dela, ou o inverso”; e
- b) **confusão patrimonial no registro**: caracterizada pela “existência de bens do sócio registrados em nome da sociedade, e vice-versa”.

Quanto à **confusão patrimonial por desvio**, na hipótese em que os valores desviados são identificáveis em perícia contábil, cabe refletir se ela deve ser fato gerador da desconsideração da personalidade jurídica que permitiria o acesso ilimitado dos credores ao patrimônio dos sócios beneficiados pelo desvio, ou, se, deveria ser fato gerador do saneamento dos desvios identificados, o que limitaria a responsabilidade dos sócios beneficiados aos valores desviados, acrescidos talvez de outros valores a título de sanção.

Isso porque, permitir que os credores alcancem valores que não derivam da atividade da sociedade empresária, que era o devedor originário da obrigação exigida poderia resultar em **sanção desproporcional** ao montante de valores desviados. Enquanto que limitar o direito dos credores sobre o patrimônio dos sócios beneficiados pela violação aos montantes indevidamente destinados aos sócios seria uma solução compatível com o princípio da proporcionalidade, tendo em vista que se deve considerar as hipóteses nas quais o desvio de recursos tenha sido de pequena monta, circunstância que não justificaria o direito dos credores sobre outras parcelas do patrimônio pessoal dos sócios.

Pode-se argumentar em favor da sanção desproporcional com o raciocínio utilitarista que afirma que uma sanção desproporcional pode ser a melhor escolha, quando há elevado interesse social em coibir determinado tipo de conduta.

Quanto a **confusão patrimonial no registro**, pode-se dizer se aplica principalmente aos bens sujeitos a registro público, devendo-se considerar que não

¹³⁸ Saliente-se que nas hipóteses em que não é apresentada escrituração contábil não é possível determinar o montante de recursos indevidamente desviados.

¹³⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 64.

é raro o fato de que transações já realizadas entre sócios e sociedades empresárias, não sejam levadas imediatamente a registro¹⁴⁰, tal postergação do registro pode decorrer também do interesse em postergar o pagamento de despesas com o registro em questão e o imposto sobre a transmissão por ato oneroso de bens imóveis “inter vivos” (ITBI).

Nesse caso, deve-se ponderar se sanear a situação, ou seja, levar a registro as transações ainda não registradas poderia ser a solução mais razoável.

Outro aspecto é que eventual penhora por parte de credor de bem que antes havia sido objeto de transação não registrada, certamente trará obstáculo ao registro daquela transação.

Também deve-se considerar a possibilidade do credor de sociedade empresária que deveria ter um bem registrado em seu nome, pois existem documentos que provam a efetiva transação, fazer com que a transação seja levada a registro, para possibilitar a efetiva penhora que poderia garantir parte de seu crédito.

Embora o critério da confusão patrimonial seja de grande utilidade, deve-se ressaltar que ele não se aplica a todas as situações, o que preserva a importância da desconsideração da personalidade jurídica com base em critérios subjetivos.

3.10 A desconsideração inversa.

Embora a Teoria da Desconsideração tenha sido concebida originalmente para alcançar o patrimônio do sócio por dívidas da sociedade empresária, deve-se afirmar que também é possível a utilização inversa dessa teoria, ou seja, tal teoria também é útil para evitar que o sócio oculte bens pessoais sob o manto de uma pessoa jurídica para evitar o pagamento de dívidas pessoais, sendo a aplicação dessa modalidade bastante comum no Direito de Família¹⁴¹.

A ocultação por meio da transferência de bens para uma sociedade empresária pode ser combatida por meio da penhora das quotas, por outro lado, quando a transferência é feita para um fundação ou associação, depara-se com o problema de que não é atribuído a seu integrante ou instituidor nenhum bem correspondente à respectiva participação na constituição daquelas entidades,

¹⁴⁰ Ou seja, que permaneçam como negócios de gaveta.

¹⁴¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 65.

portanto, o sócio da associação ou o instituidor da fundação, que mantenham controle total sobre os seus órgãos administrativos, pode concretizar essa modalidade de fraude contra credores.

Nesse contexto, cabe destacar que a possibilidade de transferência de parcelas do patrimônio pessoal para entidades constituídas em países que não permitem o acesso à composição societária, em esquemas de blindagem ou ocultação de patrimônio, podem criar problemas de difícil solução para a recuperação de créditos.

3.11 A desconsideração enquanto sanção pelo abuso da personalidade jurídica

Edmar Oliveira Andrade Filho¹⁴² sustenta que a imputação de responsabilidade autorizada pelo art. 50 do Código Civil é, sob uma perspectiva ontológica, uma espécie de sanção pelo abuso da personalidade jurídica, que tem como efeitos a extensão de certas e determinadas relações de obrigações aos bens particulares dos administradores e dos sócios das pessoas jurídicas.

3.12 A implementação da teoria da desconsideração por meio de dispositivos legais

3.12.1 Na Inglaterra

Fábio Ulhoa Coelho¹⁴³ identifica a Seção nº 279 do *Companies Act*, publicado na Inglaterra em 1929, como o primeiro dispositivo legal que permite expressamente a aplicação da Teoria da Desconsideração, e propõe a seguinte tradução para o referido dispositivo:

Se **no curso da liquidação de sociedade** constata-se que um seu negócio foi concluído com o objetivo de perpetrar uma **fraude contra credores**, dela ou de terceiros, ou mesmo uma fraude de outra natureza, a Corte, a pedido do liquidante, credor ou interessado, pode declarar, **se considerar cabível**, que toda pessoa que participou, **de forma consciente**, da referida operação fraudulenta será direta e **ilimitadamente responsável** pela obrigação, ou mesmo

¹⁴² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP. Editora, 2005, p. 77-78.

¹⁴³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 68-69.

pela totalidade do passivo da sociedade.” (grifos não presentes no original)

A leitura desse dispositivo permite destacar alguns aspectos relevantes daquela implementação da Teoria da Desconsideração:

- a) aplica-se **no curso da liquidação**, ou seja, é um incidente na execução, entende-se que essa opção do legislador decorre do fato de que, de um modo geral, o interesse na desconsideração somente se revela quando não há mais bens sociais suficientes para satisfazer créditos exigidos pelos credores;
- b) é um instrumento jurídico voltado prioritariamente para o combate à **fraude contra credores**;
- c) a Corte aplica o dispositivo, **se considerar cabível**, ou seja, a lei delega aos juízes poderes para decidir os critérios de aplicação do dispositivo aos casos concretos, trata-se de comando típico dos países de direito anglo-saxão, nos quais o legislador não tem a pretensão de informar todos os critérios necessários para a aplicação das leis, reservando ao discernimento dos julgadores mais poderes do que costuma ocorrer no sistema jurídico pátrio;
- d) exige-se que a participação no negócio fraudulento tenha ocorrido de **forma consciente**, ou seja, exige-se certa dose de elementos subjetivos para a aplicação do dispositivo, o que restringe suas possibilidades de aplicação e levanta a questão de saber se seria aplicável na hipótese de negócios feitos por mandatários, nos quais os mandantes tenham se beneficiado (responsabilidade na eleição, responsabilidade em decorrência do benefício); e
- e) pode implicar **responsabilidade ilimitada dos sócios**, ou seja, a responsabilidade dos sócios não é limitada aos prejuízos causados aos credores por meio da operação considerada fraudulenta.

3.12.2 Nos Estados Unidos.

Segundo Robert Charles Clark¹⁴⁴ as normas que coíbem negócios fraudulentos no **direito norte-americano**, como o UFCA (*Uniform Fraudulent Conveyance Act*)¹⁴⁵, e o *Bankruptcy Code* são úteis para a tutela dos credores prejudicados pela manipulação fraudulenta da personalidade jurídica, sendo que a partir de tais normas é possível definir “quatro postulados morais que, uma vez desobedecidos, autorizam a responsabilização do sócio por obrigação social”¹⁴⁶:

- a) **veracidade**: que prevê que o devedor não pode enganar o credor acerca de suas reais intenções¹⁴⁷;
- b) **primazia**: que determina que os créditos dos credores devem ser satisfeitos antes da distribuição de dividendos ou mesmo da remuneração do acionista-administrador¹⁴⁸;
- c) **paridade**: que determina que os credores devem ser tratados sem discriminação injustificada¹⁴⁹; e
- d) **desobstrução**: que determina que o devedor não pode dificultar a execução da dívida pelo credor¹⁵⁰.

¹⁴⁴ CLARK, Robert Charles. **Corporate Law**. Boston-Toronto: Little Brown & Co., 1986, p. 35-39 *apud* COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 69.

¹⁴⁵ Que tem como precedente o *Statut of 13 Elizabeth*, de 1750, teve a primeira edição em 1919 e foi objeto de revisão, em 1984, pelo UFTA (*Uniform Fraudulent Transaction Act*), COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 69.

¹⁴⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 69.

¹⁴⁷ Destaca-se que esse critério pode ser particularmente útil à desconsideração da personalidade jurídica da personalidade jurídica no lançamento, que não é objeto do presente trabalho.

¹⁴⁸ Observe-se que a alínea “b” do inciso VIII do art. 83 da LF, ao prever que os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício estarão entre os últimos a serem satisfeitos indica que esse princípio também é válido em nosso ordenamento jurídico.

¹⁴⁹ Esse critério é particularmente útil na Execução de Créditos da Fazenda Pública, tendo em vista que é comum encontrar situações nas quais os devedores priorizam outros credores em detrimento da Fazenda Pública.

¹⁵⁰ Parece-me que esse postulado tem estreita correlação com a **confusão patrimonial no registro**, que foi comentada na Seção 3.9.

3.12.3 No direito do consumidor

Fábio Ulhoa Coelho¹⁵¹ aponta o art. 28 do Código de Defesa do Consumidor (CDC) como o primeiro¹⁵² dispositivo legal a se referir expressamente à desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, esse mesmo estudioso tece severas críticas ao dispositivo que não estaria em sintonia com a elaboração doutrinária aplicável à desconsideração da personalidade jurídica, e que tem a seguinte redação:

SEÇÃO V

Da Desconsideração da Personalidade Jurídica

Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

Analisando o dispositivo, pode-se constatar que ele permite a “desconsideração”, com base em diferentes hipóteses fundamentação:

- a) abuso de direito;
- b) excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito, violação dos estatutos ou contrato social¹⁵³;

¹⁵¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 70.

¹⁵² Aldemario Araujo Castro (CASTRO, Aldemario Araujo. Aplicação no Direito Tributário da desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo Código Civil. In: TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 485) indica também o § 2º do art. 2º da CLT: “§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo **grupo** industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.” (não grifado no original), como hipótese de aplicação da Teoria da Desconsideração.

¹⁵³ Parece evidente que esse dispositivo teve inspiração no *caput* do art. 135 do CTN, que determina a responsabilidade tributária das pessoas que relaciona, na hipótese de prática de

- c) falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade provocados por má administração;
- d) em decorrência da participação em grupos societários, consórcio;
- e) a autonomia patrimonial enquanto obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

Quando se lê esse rol de fundamentos para a desconsideração tão amplo, a primeira indagação que surge é se existiria alguma hipótese de não desconsideração, podendo-se chegar a conclusão de que se trata de hipótese de não limitação da responsabilidade do sócios, em função da natureza da obrigação¹⁵⁴.

Quando se observa certas peculiaridades da prática de nosso processo legislativo, pode-se encontrar um boa explicação para a elaboração de um rol de hipóteses de fundamentações tão amplo que, aliás, se interpenetram, podendo-se inferir que diferentes parlamentares propuseram diferentes hipóteses de fundamentação da desconsideração da personalidade jurídica e que o relator, para evitar celeumas, preferiu não rejeitar nenhuma hipótese, deixando para a casa revisora a tarefa de eventual enxugamento do dispositivo, que também poderia ocorrer por meio de veto presidencial.

Fábio Ulhoa Coelho¹⁵⁵ entende que, dentre as hipóteses para a fundamentação da desconsideração da personalidade jurídica listadas naquele art. 28, somente o abuso de direito seria compatível com a Teoria da Desconsideração, enquanto que: a hipótese descrita na letra “b”, a rigor, não seria hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, mas de imputação direta e pessoal de responsabilidade ao sócio-administrador por ato ilícito próprio daquele agente; por sua vez a hipótese descrita na letra “c” seria tema estranho ao direito societário¹⁵⁶ e também hipótese de fundamentação que permitiria a imputação de responsabilidade pessoal e direta; além disso, esse estudioso entende que a hipótese descrita na letra “e”, que corresponde ao § 5º daquele art. 28, não permite interpretação meramente

atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

¹⁵⁴ Vide Seção 2.9.

¹⁵⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 70-72.

¹⁵⁶ Parece-me que Fábio Ulhoa Coelho quis afirmar que se tratava de tema próprio do Direito Falimentar, por outro lado, cabe questionar se a desconsideração deve ser entendida somente enquanto matéria própria do Direito Societário, tendo em vista que a implementação da Teoria da Desconsideração no ordenamento jurídico inglês, prevê a aplicação de teoria em fase de liquidação, razão pela qual a Teoria da Desconsideração não pode ser considerada como matéria estranha ao Direito Falimentar.

literal, pois tal modalidade de interpretação equivaleria a eliminação completa do instituto da pessoa jurídica no campo do Direito do Consumidor e, portanto, seria frontalmente contrária à *disregard doctrine*, além disso, tornaria dispensável a enumeração de hipóteses disposta no *caput* daquele art. 28¹⁵⁷.

Esse apelo para que a aplicação da letra da lei esteja em sintonia com a *disregard doctrine*, nos remete à questão das teorias sobre o conceito de personalidade jurídica¹⁵⁸, pois as teorias normativistas que sustentam que as pessoas jurídicas são simplesmente criação do direito, pois não existem fora da previsão legal correspondente¹⁵⁹, não contém argumentos contrários à aplicação de norma jurídica que limite a aplicação do instituto da personalidade jurídica, isso porque, quando se sustenta que o instituto da pessoa jurídica é criação decorrente do poder concedido pela Constituição aos legisladores, admite-se que esses mesmos legisladores tenham plenos poderes para limitar esse instituto independentemente de quaisquer concepções doutrinárias.

Por outro lado, as teorias pré-normativistas, que sustentam que as pessoas jurídicas são seres de existência anterior e independente da ordem jurídica, e, que, portanto, a disciplina legal da pessoa jurídica seria mero reconhecimento de algo preexistente, que a ordem jurídica não teria como ignorar¹⁶⁰, contém argumentos favoráveis à tese de que existem limites para a edição de normas jurídicas que desconsiderem a autonomia patrimonial, ou seja, argumentos favoráveis à tese de que as normas jurídicas que permitem a desconsideração devem, necessariamente, estar em sintonia com a elaboração doutrinária da Teoria da Desconsideração¹⁶¹.

¹⁵⁷ Trata-se de apelo ao princípio interpretativo que afirma que a “Lei não contém palavras inúteis”, entretanto, questiona-se a aplicação desse princípio por considerar a hipótese de publicação de leis com palavras inúteis por má técnica legislativa decorrente de peculiaridades de nosso processo legislativo.

¹⁵⁸ Vide Seção 2.2.

¹⁵⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 26.

¹⁶⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 26.

¹⁶¹ Anote-se que Fábio Ulhoa Coelho, por um lado, se declara adepto das teorias normativistas (COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 26-27.), e por outro defende argumentos típicos dos adeptos das teoria pré-normativistas.

3.12.4 Na Lei Antitruste

Posteriormente o art. 18¹⁶² da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, (Lei Antitruste) fez nova referência expressa à desconsideração da personalidade jurídica, que praticamente reproduziu o art. 28 do CDC, mas prevê um número menor de hipóteses de fundamentação para desconsideração da personalidade jurídica:

- a) abuso de direito;
- b) excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito, violação dos estatutos ou contrato social;
- c) falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade provocados por má administração.

3.12.5 Na exigência de ressarcimento de danos ao meio ambiente

A terceira referência expressa¹⁶³ à desconsideração da personalidade jurídica na legislação brasileira ocorreu por meio do art. 4º¹⁶⁴ da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998,¹⁶⁵ que prevê a desconsideração sempre que a personalidade jurídica for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados ao meio ambiente, ou seja, o legislador manifesta-se, sem a discutível técnica do art. 28 do CDC, pela desconsideração da pessoa jurídica sempre que a pessoa jurídica não dispuser de recursos para ressarcir prejuízos causados ao meio ambiente¹⁶⁶.

¹⁶² Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

¹⁶³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, p. 73.

¹⁶⁴ Art. 4º Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.

¹⁶⁵ Que dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências.

¹⁶⁶ Registre-se que Fábio Ulhoa Coelho defende uma interpretação desse dispositivo à luz da *disregard doctrine* o que implica restringir as possibilidades de aplicação desse dispositivo.

3.12.6 No Código Civil

Por sua vez, o art. 50¹⁶⁷ do Código Civil, apesar de não utilizar o termo desconsideração da personalidade jurídica, claramente prevê a possibilidade de superação da autonomia patrimonial, que implica responsabilidade patrimonial dos administradores ou dos sócios por obrigações da pessoa jurídica, quando houver¹⁶⁸:

- a) abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade; ou
- b) confusão patrimonial.

Diferentemente das outras normas antes publicadas que preveem expressamente a desconsideração da personalidade jurídica especificamente para os ramos do direito a que se referem aqueles diplomas legais, o art. 50 do Código Civil tem amplas possibilidades de aplicação, podendo ser sustentada sua aplicação em qualquer hipótese de obrigação patrimonial¹⁶⁹ em princípio devida pela pessoa jurídica.

A parte final do art. 50 do CC, que elucida que a consequência da aplicação do dispositivo seria a **extensão** dos “efeitos de certas e determinadas relações de obrigações” ao patrimônio pessoal dos administradores e sócios da pessoa jurídica, permite as seguintes considerações:

- a) o principal efeito de uma obrigação patrimonial é a responsabilidade pelo pagamento;
- b) trata-se de norma que permite a **extensão do polo passivo**, permitindo que os credores possam buscar a satisfação de seus créditos por meio da liquidação dos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

O entendimento de que o art. 50 do CC autoriza a extensão do polo passivo é deveras polêmico, isso porque a tecnologia do Direito Processual não foi concebida para permitir tal extensão.

Entende-se que se deve buscar uma solução que prime pelo equilíbrio

¹⁶⁷ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

¹⁶⁸ Tratam-se das possíveis causas de aplicação do dispositivo.

¹⁶⁹ Obrigação de dar.

entre os interesses que pretendem evitar que os credores sejam vítimas de manipulação da personalidade jurídica e a possibilidade da ampla defesa dos sócios, e, portanto, deve-se presumir que a ciência dos administradores de qualquer exigência contra a pessoa jurídica, implica ciência de sua responsabilidade em potencial se forem encontradas causas que permitam também a sua responsabilização por dívidas da sociedade empresária, e, portanto, a essas pessoas deve ser oferecida a possibilidade de defesa, que, por uma questão de economia processual, somente deve ser apreciada, quando ocorrer sua responsabilização por dívida da sociedade empresária.

Aliás, cabe lembrar que na Seção 2.6, que versa sobre os efeitos da personalização das sociedades empresárias, foram elencados três efeitos: titularidade obrigacional, titularidade processual e separação patrimonial; e, que, até o presente momento se apresentou a desconsideração da personalidade jurídica apenas como método para a superação da separação patrimonial¹⁷⁰, entretanto, deve-se entender que a desconsideração da personalidade jurídica também tem seus efeitos, também, sobre as titularidades obrigacional e processual da pessoa jurídica.

Ou seja, a desconsideração da personalidade jurídica, também resulta na extensão aos sócios das obrigações constituídas e dos atos processuais praticados contra a pessoa jurídica, que, portanto, passam a ser compreendidos como obrigações constituídas e como atos processuais praticados, também, contra os sócios.

Observe-se que quando se considera a **perspectiva processual** da aplicação da Teoria da Desconsideração, tem-se que se pode considerar que os atos processuais praticados contra a empresa também foram praticados contra os sócios-administradores na mesma época de sua prática contra a sociedade empresária, evitando o fenômeno da prescrição, que seria prejudicial aos credores que possivelmente seriam prejudicados pela utilização abusiva da personalidade jurídica.

¹⁷⁰ Que, aliás é seu efeito mais proeminente, tendo em vista que tal Teoria é normalmente utilizada para que os credores tenham acesso ao patrimônio pessoal dos sócios.

4. A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário

4.1 Manifestações de estudiosos sobre as correlações entre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização dos administradores por dívidas da empresa, a que se refere o inciso III do art. 135 do CTN

Após as reflexões feitas nos capítulos anteriores sobre a responsabilidade dos administradores por dívidas da empresa, a que se refere o inciso III do art. 135 do CTN, e sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, inicia-se um informe sobre as manifestações de estudiosos sobre as correlações entre ambos institutos¹⁷¹.

Zenildo Bodnar sustenta¹⁷² que quando se considera a finalidade, a natureza jurídica¹⁷³ e os pressupostos da responsabilização do sócio pelos créditos tributários da sociedade empresária e a Teoria da Desconsideração, pode-se perceber grandes coincidências entre os dois institutos jurídicos, e nesse sentido, sustenta que ambos institutos:

- a) têm dentre seus **objetivos** a coibição da prática de atos abusivos¹⁷⁴, que colocariam a pessoa jurídica em desacordo com sua função social;

¹⁷¹ Ressalve-se que algumas das manifestações coletadas tem como objeto a utilização da Teoria da Desconsideração como ferramenta de combate à simulação, a que se refere o inciso VII do art. 149 do CTN, que visa ocultar elementos do fato gerador no momento do lançamento tributário, e, não a utilização da desconsideração da personalidade jurídica como instrumento para o combate à fraude contra credores, que é o objeto da investigação do presente trabalho.

¹⁷² BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 184-187.

¹⁷³ O autor sustenta que a responsabilidade do sócio-gerente ou administrador, nos termos do inciso III do art. 135 do CTN, tem **natureza jurídica: pessoal, subjetiva, subsidiária e sancionatória, servindo** eventualmente como **garantia legal da satisfação do crédito tributário**, quando a pessoa jurídica for utilizada abusivamente pelo sócio (BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 118) e elege a definição proposta por Roberto Senise Lisboa como a que melhor operacionaliza o conceito de desconsideração da personalidade jurídica, que tem os seguintes termos: “é instituto que permite a responsabilidade do administrador, gerente ou representante legal da pessoa jurídica, que, ao agir em seu nome, pratica ato lesivo aos interesses de terceiro, em abuso de poder ou desvio de finalidade da sociedade” (LISBOA, Roberto Senise. **Manual elementar de direito civil**. 2 ed. Rev e atual. em conformidade com o novo Código Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, v.1, p. 247 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 170).

¹⁷⁴ O autor sustenta que a expressão “atos praticados com excesso de poder ou infração à lei” empregada na parte final do *caput* do art. 135 do CTN abrange o conceito de ato abusivo que justifica a responsabilização do sócio e que a infração à lei, o abuso de direito e o comportamento contrário à boa-fé são condutas que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica.

- b) têm dentre suas consequências a **imputação de responsabilidade**, que na hipótese do inciso III do art. 135 do CTN ocorre em desfavor das pessoas responsáveis: por ação ou por omissão, pela prática do ato abusivo, ou que, ao menos, tenham influência decisiva sobre sua ocorrência, por possuir poder de mando ou decisão no seio da pessoa jurídica, e, na Teoria da Desconsideração ocorre em desfavor daqueles que praticaram atos abusivos ou foram por eles beneficiados;
- c) dão causa à **responsabilidade subsidiária**¹⁷⁵ dos sócios;
- d) a imputação de responsabilidade é **limitada ao valor da lesão**¹⁷⁶ causada pelo ato abusivo praticado;
- e) exigem a observância rigorosa do princípio constitucional do **devido processo legal**, do qual decorrem a ampla defesa e o contraditório, e que, portanto, se faz necessário que o ato abusivo seja apurado em regular procedimento administrativo ou judicial;

Esse estudioso¹⁷⁷ também sustenta que “o princípio da separação patrimonial da pessoa jurídica não pode servir para fins contrários ao Direito, pois desse modo seria consagrada a simulação e o abuso do direito”.

Rubens Requião¹⁷⁸ entende que os objetivos do inciso III do art. 135 do CTN são coincidentes com aqueles buscados pela teoria da desconsideração da personalidade jurídica, razão pela qual, aquele dispositivo pode ser considerado como um precursor daquela teoria.

Onofre Alves Batista Júnior¹⁷⁹ elenca, além do inciso III do art. 135, também o inciso I do art. 124 do CTN, como hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica.

Carlos Alberto Bittar Filho¹⁸⁰ também interpreta o inciso III do art. 135¹⁸¹ do

¹⁷⁵ A tese de responsabilidade subsidiária na hipótese de aplicação do inciso III do art. 135 tem diversos oponentes na doutrina e não é respaldada por inúmeras decisões judiciais.

¹⁷⁶ O autor não dá destaque a esse aspecto que preferiu-se destacar especialmente nesse trabalho.

¹⁷⁷ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 189.

¹⁷⁸ REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude através da personalidade jurídica: *disregard doctrine*. **Aspectos Modernos do Direito Comercial**, São Paulo, 1977, v.1, p. 75 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 189.

¹⁷⁹ BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 61.

¹⁸⁰ BITTAR FILHO, Carlos Alberto. A Responsabilização Tributária dos Sócios na hipótese de Falência da Sociedade. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, a. 87, v.

CTN como instrumento para aplicação da *disregard doctrine*, sendo que tal conclusão decorre do fato de que esse autor compreende a Teoria da Desconsideração como aplicável não somente na hipótese de abuso de direito, mas também nas hipóteses de excesso de poder, fato ou ato ilícito, violação dos estatutos ou contrato social¹⁸², havendo, portanto, uma divergência em relação ao entendimento da Teoria da Desconsideração apresentada no Capítulo 3 do presente trabalho. Cabe acrescentar que esse autor também menciona o inciso V do art. 4º da Lei de Execução Fiscal, que declara que a execução fiscal poderá ser promovida contra “o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado” como arrimo legal para a responsabilização tributária dos sócios e cita a dissolução irregular como hipótese de infração à lei, que possibilita a penhora de bens do patrimônio particular dos sócios¹⁸³.

Anco Márcio Valle¹⁸⁴ também sustenta que a Teoria da Desconsideração foi inicialmente aplicada no direito tributário com o objetivo de coibir a sonegação e a evasão de impostos.

Entendimento similar é expresso por Zelmo Denari¹⁸⁵, aqui apresentado por meio da transcrição de suas próprias palavras, quando comenta o inciso III do art.

757, nov 1998, p. 90.

¹⁸¹ Esse estudioso sustenta que as hipóteses de responsabilidade de terceiros descritas no art. 135 do CTN implicam a substituição da responsabilidade dos contribuintes originários pela responsabilidade das pessoas indicadas em seus incisos, diferentemente do que ocorre nas hipóteses de responsabilidade de terceiros descritas no art. 134 do CTN, que implicam em responsabilidade solidária entre o contribuinte originário e as pessoas descritas em seus incisos (BITTAR FILHO, Carlos Alberto. A Responsabilização Tributária dos Sócios na hipótese de Falência da Sociedade. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, a. 87, v. 757, nov 1998, p. 91), além disso, destaca que a aplicação do 135 do CTN, diferentemente do que ocorre na aplicação do art. 134 do CTN, inclui a responsabilidade pelas penalidades de caráter não moratório, que são objeto de ressalva no parágrafo único do art. 134 do CTN (ibidem, p. 91-92)./ Acrescente-se que esse estudioso também se mostrava partidário da tese, hoje superada na jurisprudência, do não pagamento de tributos como hipótese de infração à lei que permitiria a responsabilização dos sócios gerentes prevista no art. 135 do CTN (ibidem p. 92).

¹⁸² BITTAR FILHO, Carlos Alberto. A Responsabilização Tributária dos Sócios na hipótese de Falência da Sociedade. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, a. 87, v. 757, nov 1998, p. 89.

¹⁸³ BITTAR FILHO, Carlos Alberto. A Responsabilização Tributária dos Sócios na hipótese de Falência da Sociedade. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, a. 87, v. 757, nov 1998, p. 91.

¹⁸⁴ VALLE, Anco Márcio. O Direito do Consumidor à desconsideração da personalidade jurídica, em caso de falência da sociedade fornecedora. **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**. Edição especial, Porto Alegre, v. 2, p. 659, mar. 1998 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 190.

¹⁸⁵ DENARI, Zelmo. Sujeitos passivo e ativo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179.

135 do CTN:

[...] a hipótese é **de responsabilidade por fraude à lei**, em que a **falta de recolhimento do tributo deriva de evasão tributária e a sanção aplicada** corresponde à doutrina conhecida como ***disregard of legal entity***, que permite o julgador desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e responsabilizar pessoalmente os diretores e gerentes de sociedades de capital[...].

[...] os sócios-gerentes de limitadas e os diretores de sociedades anônimas não respondem, em linha de princípio, por todos os débitos fiscais, mas **somente por aqueles resultantes da inobservância dos preceitos básicos que concorrem para a formação do crédito tributário** [...]

[...] o propósito do legislador foi o de responsabilizar pessoalmente os sócios-gerentes e administradores de empresas privadas quanto às **obrigações resultantes de sonegação, fraude à lei ou irregularidades constatadas pela fiscalização**.

Nessa hipótese, como é intuitivo, não aproveita aos destinatários do art. 135 a anistia prevista no parágrafo único do art. 134: os sócios-gerentes de sociedades limitadas e os diretores de sociedades anônimas respondem pelos tributos e pelas multas fiscais eventualmente apuradas pela fiscalização, aplicando-se a espécie a consagrada regra de hermenêutica: *inclusio unius, exclusio alterius*. (não grifado no original)

José Eduardo Sabo Paes¹⁸⁶ sustenta que os arts. 134 e 135 do CTN: “consagram a desconsideração da personalidade jurídica quando a cobrança do débito for impossibilitada por comissão do responsável ou, ainda, por atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei”¹⁸⁷.

José Eduardo Soares de Melo¹⁸⁸ sustenta que o art. 135 do CTN é implementação de “uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de **abuso de direito**, em que os sócios, mediante **atuação dolosa**, cometem **fraude a credores** e manifesta prescrição legal”¹⁸⁹.

Alexandre Macedo Tavares¹⁹⁰ sustenta que:

A responsabilidade do sócio-gerente/dirigente por débito fiscal societário, **quer proveniente da prática de um ilícito**

¹⁸⁶ PAES, José Eduardo Sabo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade dos Administradores. **Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios**, Ano I, nº 1, jul./set. De 1993, p. 100.

¹⁸⁷ Acrescente-se que esse autor sustenta que a aplicação dos arts. 134 e 135 do CTN implica responsabilidade solidária entre a entidade desconsiderada e os administradores, e que tais considerações são feitas em artigo sem maiores reflexões sobre a responsabilidade tributária.

¹⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**, 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2008. p. 289.

¹⁸⁹ Não grifado no original / Acrescente-se que esse autor, na mesma página, também afirma que: “o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contrários ao direito, do modo a consagrar-se a simulação, o abuso de direito.”

¹⁹⁰ TAVARES, Alexandre Macedo. Problemas de processo Judicial tributário, **Revista Dialética Tributária**, v. 5, 2002, São Paulo: Ed. Dialética, p. 19-20 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 191.

administrativo tributário formal, quer material, envolve, como é cediço, o fenômeno da **responsabilidade tributária por substituição**¹⁹¹, com esboço em reflexa aplicabilidade da teoria da **disregard doctrine** [...], a qual permite que o magistrado desconsidere os efeitos da autonomia jurídica e patrimonial da sociedade para alcançar, *intuitus personae*, o patrimônio dos administradores, com escopo de ilidir **a consumação de fraudes e abusos de direito** cometidos, em nome da sociedade, que causem prejuízos a terceiros. (grifos nossos)

Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior¹⁹² faz referência expressa à teoria da desconsideração da personalidade jurídica ao comentar o art. 135 do CTN.

Carlos Henrique Abraão¹⁹³ relaciona o disposto no inciso III do art. 135 do CTN com os termos do art. 28 do CDC, para associar o dispositivo do CTN à Teoria da Desconsideração¹⁹⁴.

Tal associação entre o disposto no inciso III do art. 135 do CTN com os termos do art. 28 do CDC talvez¹⁹⁵ tenha como base o fato de que os termos que descrevem as condições para aplicação do art. 135, inscritos na parte final do *caput* daquele dispositivo¹⁹⁶ encontram-se quase que integralmente reproduzidos no *caput* do art. 28¹⁹⁷ do CDC, sendo que no novo diploma legal tais termos são tratados como hipótese de fundamentação para a desconsideração da personalidade jurídica,

¹⁹¹ O termo aqui parece ser utilizado com conotação diversa daquela utilizada na classificação proposta por Rubens Gomes de Souza e exposta na Seção 1.1 do presente trabalho, e indica o entendimento segundo o qual a aplicação do art. 135 do CTN implica deslocamento da responsabilidade da sociedade empresária para o administrador afastando por completo a sociedade empresária daquela obrigação, entendimento esse que é diferente daquele sustentado por outros juristas que entendem que a aplicação do art. 135 do CTN implica responsabilidade solidária.

¹⁹² ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Renovar, 1998, p. 524 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 191.

¹⁹³ ABRAÃO, Carlos Henrique. Responsabilidade tributária do sócio da empresa falida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 48, p. 23-28, set. 1999, p. 23.

¹⁹⁴ Acrescente-se que esse autor sustenta que a simples falta de recolhimento de tributos nos quais o obrigado ao recolhimento realiza retenção do pagamento devido a terceiros, como no caso do IRRF e da contribuição previdenciária do empregado, ou repassa os custos tributários ao preço da mercadoria, como no caso da contribuição para o PIS e para a Confis do IPI e do ICMS, seria fato violador da norma legal que permitiria a cobrança contra o sócio (ABRAÃO, Carlos Henrique. Responsabilidade tributária do sócio da empresa falida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 48, p. 23-28, set. 1999, p. 26), e, sustenta a aplicabilidade do inciso III do art. 135 do CTN, quando constatada má gestão da empresa como causa da falência (ibidem, p. 27), raciocínio talvez decorrente da associação que esse autor faz entre o art. 135 do CTN e o art. 28 do CDC.

¹⁹⁵ O autor que se comenta não afirma o raciocínio que se descreve a seguir expressamente.

¹⁹⁶ “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

¹⁹⁷ Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, **excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social**. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. (não grifado no original)

o que permite sustentar que o legislador declarou que a parte final do *caput* do art. 135 do CTN contém hipótese de fundamentação para a aplicação da Teoria da Desconsideração.

Por sua vez, Marçal Justen Filho¹⁹⁸ afirma que: “A regra do art. 135 do CTN não teve origem nas concepções indicadas como ‘teoria da desconsideração da personalidade jurídica’”, e justifica tal afirmação expondo que:

- a) aquele dispositivo não tem como objeto somente as sociedades personificadas, tendo em vista os possíveis responsáveis referidos ou relacionados por meio dos incisos I e II do art. 135 do CTN;
- b) o inciso III não se refere diretamente aos sócios, mas aos diretores, gerentes e representantes, portanto, não teria como objeto eventual conduta do sócio, mas pretende coibir conduta abusiva do representante¹⁹⁹;
- c) um dos pressupostos da aplicação da Teoria da Desconsideração é a ocorrência de resultado fraudulento²⁰⁰, enquanto que o art. 135 do CTN, sequer cogita do resultado fraudulento, podendo incidir mesmo nas hipóteses em que não há risco de resultado fraudulento.

Para compreender o alcance dessa afirmação é preciso considerar que esse autor se refere à desconsideração da personalidade jurídica que ocorreria no momento do lançamento tributário²⁰¹ e não a desconsideração que ocorreria no momento da execução fiscal em decorrência da constatação de fraude contra

¹⁹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 111.

¹⁹⁹ Alguém que pratica atos normalmente imputados ao representado.

²⁰⁰ Segundo o autor: “A teoria da desconsideração toma em vista, como aspecto fundamental, o resultado fraudulento. Ou seja, somente há desconsideração se puder concretizar-se um resultado fraudulento ao direito de terceiro. A desconsideração não é um resultado considerado em si mesmo, como decorrência de atuação indevida ou ilícita. Ou seja, não incidirá a desconsideração em todo e qualquer caso em que o sócio atuar de modo ilícito ou abusivo – mas somente se tal ilicitude ou abuso forem aptos a provocar a fraude a direito alheio, sanável exclusivamente pela via da desconsideração. / [...] / Reputamos, portanto, requisito indispensável para incidência da teoria da desconsideração a verificação de um resultado danoso, propiciado justamente pela incidência do regime jurídico correspondente à personificação societária.” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 111-112)

²⁰¹ Ou seja, refere-se aos casos semelhantes ao modelo descrito na Subseção 3.1.4 e não aos modelos descritos nas Subseções: 3.1.1, 3.1.2 e 3.1.3. Aliás, esse autor declara que: “No campo tributário, só se poderá cogitar de resultado danoso, decorrente da incidência do regime de pessoa jurídica, quando ocorrer **frustração de incidência de norma tributária que haveria de incidir**” (grifo nosso) (JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 112), o que revela que não leva em consideração a possibilidade de aplicação da Teoria da Desconsideração, útil para o combate à fraude contra credores, como suporte ao combate à fraude contra a execução fiscal.

credores²⁰².

Em relação a Heleno Torres²⁰³ pode-se afirmar que esse estudioso:

- a) se mostra contrário a tese sustentada por Rubens Requião²⁰⁴ que defendeu a aplicação da Teoria da Desconsideração pelos juízes brasileiros antes mesmo da edição de qualquer dispositivo legal que, expressamente, a respaldasse;
- b) admite a aplicabilidade da Teoria da Desconsideração na seara do Direito Tributário, nos termos de leis específicas ou por meio de uma regra geral que a autorize à luz de determinados pressupostos;
- c) sustenta que o art. 135 do CTN, em nenhuma circunstância, tem o condão de permitir formas de desconsideração da personalidade jurídica, por entender que, esse dispositivo é tão somente “uma forma de atribuição de responsabilidade pessoal a determinados sujeitos pelos créditos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, sendo que a vítima da referida infração não seria a Fazenda Pública, mas as próprias pessoas jurídicas representadas por esses agentes;²⁰⁵
- d) recomenda a utilização do inciso VII do art. 149 do CTN como remédio para coibir a interposição fictícia de pessoas e a fraude à lei, e, que, portanto, pode justificar lançamento contra os sócios de pessoas jurídicas simuladas.

²⁰² Também deve-se considerar que: a) trata-se de obra escrita em 1987, ou seja, anterior à Constituição em vigor; b) o autor declara que, diferentemente do que ocorre no direito do trabalho, a aplicabilidade da Teoria da Desconsideração no direito tributário não é tão simples, isso em um contexto em que se mostra partidário da tese da **odiosidade da tributação**, que justificaria a sujeição da imposição tributária ao princípio da estrita legalidade, vinculando-se a tese da tipicidade da tributação formulada por Alberto Xavier (JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 105-109); c) admite a existência de normas tributárias que prevejam a desconsideração da personalidade jurídica em situações específicas, a exemplo daquela prevista na alínea “b” do § 1º da redação original do art. 61 (posteriormente tal norma foi incorporada ao *caput* desse art. 61) do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, voltado ao combate à distribuição disfarçada de lucros por intermédio de pessoa jurídica (idem p. 112-113).

²⁰³ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 469-473.

²⁰⁴ Mencionada na Seção 3.3 do presente trabalho.

²⁰⁵ Acrescente-se que esse autor sustenta que o art. 135 do CTN tem como função permitir uma ação de regresso movida, por exemplo, pela sociedade empresária que teve de suportar o ônus tributário de um lançamento decorrente da prática de atos praticados pelos seus representantes, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Trata-se de tese bastante distinta das sustentadas por outros autores estudados e que parece desprezar o fato de que o referido dispositivo se encontra em um capítulo do CTN que trata de responsabilidade pelo cumprimento da obrigação perante a Fazenda Pública.

Ricardo Lobo Torres²⁰⁶ sustenta que: “As normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas constituem autênticas normas antielisivas”. Afirma também que a Teoria da Desconsideração poderia ser aplicada pelo Fisco como mecanismo de combate à elisão fiscal com base nos princípios constitucionais de tributação justa e isonômica, independentemente de regra expressa autorizativa, citando como exemplo a construção jurisprudencial do STF que prevê a responsabilidade do sócio no caso de dissolução irregular da sociedade por cotas de responsabilidade limitada²⁰⁷, que tiveram como fundamentos legais o inciso VII do art. 134 e o art. 135 do CTN²⁰⁸.

Aldemario Araújo Castro²⁰⁹ afirma que:

- a) o entendimento de que o art. 135 do CTN veicula típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica é **substancialmente correto**, declarando que o dispositivo viabiliza a caracterização da responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica, quando esse agente tiver praticado ilicitude, e, portanto, seria hipótese de “**utilização não explícita, tímida ou incompleta**” da Teoria da Desconsideração;
- b) a melhor compreensão da Teoria da Desconsideração no Direito Privado, expressa no art. 50 do Código Civil, pode e deve ser aproveitada no campo do Direito Tributário, pois essa compreensão confirma para a ordem jurídica brasileira **como um todo**, a possibilidade de se afastar a separação patrimonial propiciada pela personalidade jurídica quando esta é utilizada para a proteção indevida de patrimônios individuais em

²⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e integração do direito tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 154-159.

²⁰⁷ Observa-se que inicialmente esse autor se refere ao emprego da desconsideração da personalidade jurídica no lançamento e não na aplicação desse fenômeno na execução fiscal, mas na sequência se refere às decisões judiciais que permitem que a execução fiscal tenha acesso ao patrimônio dos sócios na hipótese de dissolução irregular, o que parece um tanto paradoxal.

²⁰⁸ Acrescente-se que esse autor faz referência ao art. 28 do CDC (no texto a referência está escrita como feita ao art. 23, mas pelo contexto, deve-se entender tal referência como feita ao art. 28), para sustentar que as normas contidas naquele dispositivo se irradiam para os outros subsistemas jurídicos, por força do **princípio da unidade do ordenamento jurídico**. (não grifado no original).

²⁰⁹ CASTRO, Aldemario Araujo. Aplicação no Direito Tributário da desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo Código Civil. In: TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 487-491.

detrimento do Fisco;

- c) o agente da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário não é o juiz, mencionado na hipótese descrita no art. 50 do CC, que é em princípio voltado para as relações jurídicas no âmbito do direito privado, caracterizadas pela horizontalidade, enquanto que, na seara do Direito Tributário, a autoridade fiscal é investida de poderes para identificar o sujeito passivo e, desse modo, constituir corretamente o crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, o que não impede a ampla defesa do sujeito passivo, que pode questionar o feito perante instâncias de recurso administrativas e também perante às autoridades judiciais;
- d) não se pode desprezar as “importantes transformações da ordem jurídica induzidas e confirmadas pela adoção no novo Código Civil”, que reduziram os espaços de influência das posições formalistas, que se utilizam do “manejo formal de conceitos e categorias jurídicas como elementos adequados e suficientes de representação da realidade social”;
- e) vive-se a época do princípio da transparência, do primado da ética, da boa-fé, da motivação lícita, da repressão ao abuso de direito, da função social como fundamento da liberdade de contratar²¹⁰, que caracterizam a superação da tradicional e inerte legalidade formal pela legalidade substancial, na qual prepondera o valor da solidariedade social e a mitigação da proteção dos interesses individuais;
- f) no Estado Democrático de Direito, que pretende instituir uma sociedade livre, justa e solidária, e a tributação é o elemento viabilizador da ação do Estado em prol dos direitos sociais²¹¹, portanto, deve ser facultada à Fazenda Pública, enquanto credora dos créditos tributários, a utilização da Teoria da Desconsideração, do mesmo modo que se podem utilizar dela os credores privados²¹²;

²¹⁰ Que estaria expressa nos termos do art. 421 do CC, que declara que: “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da **função social do contrato**.” (não grifado no original)

²¹¹ Portanto, pode-se entender que para esse autor, a tributação não é uma atividade odiosa.

²¹² Para embasar esse entendimento, caberia citar o disposto no § 2º do art. 4º da Lei de Execuções Fiscais, que tem a seguinte redação: “§ 2º À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.”

g) a inscrição do art. 50 do CC é útil à autoridade fiscal, pelas razões já expostas, mas não imprescindível, pois o CTN já autorizava o afastamento da personalidade jurídica na hipótese de simulação.

Luciano Amaro²¹³ rejeita a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica feita pelo juiz, “sem apoio em prévia descrição legal de hipótese de responsabilização de terceiro, à qual a situação concreta pudesse corresponder” com base no princípio da estrita legalidade do tributo e no disposto na parte final do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN, que exige disposição expressa de lei para que aquele que não se reveste da condição de contribuinte seja responsabilizado pelo cumprimento de determinada obrigação tributária.

Edmar Oliveira Andrade Filho²¹⁴ rejeita a aplicação da Teoria da Desconsideração no âmbito do Direito Tributário, tendo em vista não somente a intransponibilidade do princípio da legalidade, mas também o fato de que o emprego de poder heterônomo na seara do Direito Tributário difere da natureza paritária das relações privadas nas quais é aplicada a Teoria da Desconsideração, e, sustenta, que em face do fato de que a alínea “b” do inciso III do art. 146 do CTN elenca a obrigação e o crédito tributário dentre os aspectos da legislação tributária cujas normas gerais²¹⁵ devem ser descritas por lei complementar, a aplicabilidade da Teoria da Desconsideração somente poderia ser veiculada por lei complementar.

Maria Lúcia Aguilera²¹⁶ afirma que a responsabilidade de terceiros prevista no inciso III do art. 135 do CTN não pode ser confundida com a desconsideração da personalidade jurídica, pois aquele instituto é voltado para que os credores tenham o acesso ao patrimônio dos sócios, independentemente do fato de que eles sejam ou não administradores, enquanto que o inciso III do art. 135 do CTN somente afeta o patrimônio dos sócios que também sejam administradores da sociedade empresária.

Por fim, nesta coleta de variados posicionamentos como ilustração ao ponto central deste trabalho, o Ministro do STJ Teori Albino Zavascki declarou na Ementa do REsp 670423/RS, julgado em 23 de abril de 2009, que o art. 135 do CTN diz

²¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 239-241.

²¹⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP. Editora, 2005, p. 77.

²¹⁵ Pondera-se que a CF/88 exige a veiculação por meio de leis complementares apenas para as **normas gerais**.

²¹⁶ AGUILERA, Maria Lúcia. A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 130.

respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para que seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário nas hipóteses que menciona.

Infelizmente, a maioria das declarações de estudiosos coletadas na presente seção não parece resultar de uma reflexão mais aprofundada sobre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica ou sobre o inciso III do art. 135 do CTN, salvo algumas exceções.

Além disso, outras declarações têm, claramente, como objeto a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica feita no momento do lançamento de ofício como método para a correta identificação do sujeito passivo, enquanto que o presente trabalho pretende investigar a aplicabilidade da Teoria da Desconsideração como causa do redirecionamento da execução fiscal como instrumento ao combate à fraude contra credores.

Dentre as posições acima expostas, destaca-se a de Aldemario Araújo Castro, como a mais útil aos objetivos do presente trabalho, especialmente quando esse autor afirma que o entendimento de que o art. 135 do CTN veicula típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica é **substancialmente correto**, e que o dispositivo viabiliza a caracterização da responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica, quando esse agente tiver praticado ilicitude, e, portanto, seria hipótese de **“utilização não explícita, tímida ou incompleta”** da Teoria da Desconsideração.

4.2 O argumento da preferência dos créditos tributários

Conforme mencionado na Seção 1.2, o fato gerador da obrigação tributária, que coloca a Fazenda Pública na condição de credora de um crédito tributário, e o ato gerador da desconsideração da personalidade jurídica – que caracteriza a existência de fraude contra credores, e, portanto, permite que os credores prejudicados tenham acesso ao patrimônio dos sócios para satisfazer seus créditos – costumam ser eventos distintos, regidos por normas jurídicas distintas e que, portanto, ocorrem em momentos distintos²¹⁷.

²¹⁷ Em reforço a esse entendimento, cita-se Maria Lúcia Aguilera (AGUILERA, Maria Lúcia. **A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores**, p. 127 In FERRAGUT, Maria Rita e

Considerando-se válida a premissa de que os credores privados, prejudicados pelo abuso da personalidade jurídica, podem se beneficiar da Teoria da Desconsideração, não é razoável aceitar que tal Teoria não seja passível de utilização também pela Fazenda Pública, enquanto credora de créditos tributários²¹⁸, tendo em vista não somente o relevante interesse social na efetiva arrecadação dos tributos devidos, mas, principalmente, a existência de regras jurídicas que determinam a preferência da cobrança dos créditos tributários em detrimento dos interesses dos credores privados em geral. Cabendo citar, como exemplo, o art. 186 do CTN, que tem a seguinte redação:

Art. 186. O crédito tributário **prefere** a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. Na falência: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005). (não grifado no original)

Isso porque, entende-se que tais regras revelam a existência de um princípio jurídico que prioriza a cobrança dos créditos tributários em detrimento dos interesses dos credores privados em geral.

Diante da existência desse princípio, não é razoável aceitar que os credores de créditos tributários tenham menos instrumentos de cobrança do que aqueles disponíveis em favor dos credores privados.

NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007), que sustenta que: “Quando o pressuposto fático que dá origem à responsabilidade de terceiros é posterior à constituição de ofício do crédito tributário, parece não haver dúvidas quanto ao redirecionamento da execução”.

²¹⁸ Esse entendimento é sustentado no direito comparado, quando se considera que Túlio Rosembuj afirma que: [...] se em determinadas questões o próprio direito privado autoriza a penetração, tendo em vista a realidade que cobre o manto da personalidade jurídica; se para a doutrina e jurisprudência privatistas, em certas circunstâncias, não constitui a personalidade jurídica uma barreira intransponível em respeito aos sócios e do patrimônio social, e se estas posições científicas se adotam sem negar a realidade das pessoas jurídicas, entendemos que o Direito impositivo, dada a sua peculiar natureza, pode apreender o sub trato real que vela a personalidade jurídica, sem incorrer, por isso, em anátema (ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1994, p. 269 *apud* BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 188-189.)

Por último, cabe citar o disposto no § 2º do art. 4º da Lei de Execuções Fiscais, que permite que a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, se utilize das normas relativas à responsabilidade previstas não somente na legislação tributária, mas também nas leis que regem o Direito Privado, tendo o referido dispositivo a seguinte redação:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

.....

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

Conclusão

A partir das lições inscritas na quarta seção do Capítulo 1, pode-se concluir que a responsabilidade dos administradores da sociedade empresária frente aos credores daquela sociedade por débitos decorrentes de negócios não apresenta diferenças fundamentais da responsabilidade desses mesmos administradores por débitos tributários não pagos por aquela sociedade empresária.

Sendo a teoria da desconsideração da personalidade jurídica um importante instrumento para o combate à fraude contra credores, entende-se que se trata de instituto jurídico cuja utilização não deve estar restrita aos credores de créditos negociais, sendo possível também sua utilização no âmbito das execuções fiscais.

A breve reflexão sobre a **perspectiva processual** da aplicação da Teoria da Desconsideração, feita na Subseção 3.12.6, a partir da qual poder-se-ia concluir que se pode considerar que os atos processuais praticados contra a empresa também foram praticados contra os sócios- administradores na mesma época de sua prática contra a sociedade empresária, conclusão que afastaria o fenômeno da prescrição contra os credores que possivelmente seriam prejudicados pela utilização abusiva da personalidade jurídica, exigiria maiores investigações para constar como conclusão do presente trabalho.

Sob a perspectiva do presente trabalho poder apresentar algum subsídio para eventual aprimoramento na redação do art. 135 do CTN, fica registrada a proposta de incorporar a interpretação corretiva proposta por Hugo de Brito Machado para aquele dispositivo, que tem como base a responsabilidade dos administradores prevista no direito privado²¹⁹, reforçada pela obrigatoriedade de não priorizar outros credores em detrimento da Fazenda Pública²²⁰ e pela declaração de que a Fazenda Pública deve ter a sua disposição as mesmas ferramentas de combate à fraude contra credores também disponíveis para os credores de créditos negociais, a exemplo da teoria da desconsideração da personalidade jurídica²²¹, sendo que tais aprimoramentos poderiam ocorrer mediante a inserção dos seguintes parágrafos no art. 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a

²¹⁹ Apresentada na Seção 1.4.

²²⁰ Essa colocação tem suporte no critério da **paridade** apresentado na Subseção 3.12.2.

²²¹ Conforme argumentação apresentada na Seção 4.2.

obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

.....

§ 1º A responsabilidade dos agentes listados no inciso III será em caráter solidário, entre aqueles agentes e a sociedade empresária.

§ 2º Também são responsáveis pelo pagamento dos créditos tributários, aqueles que tenham participado ou tenham se beneficiado de qualquer prática que possa ser caracterizada como fraude contra credores.

§ 3º A responsabilidade decorrente do benefício limita-se aos valores recebidos indevidamente, corrigidos monetariamente.

§ 4º A execução de créditos tributários terá à sua disposição as ferramentas de combate à fraude contra credores disponíveis para os credores negociais, a exemplo da desconsideração da personalidade jurídica, sem prejuízo de outras normas que prevejam a preferência dos créditos tributários.

§ 5º Os administradores das sociedades empresárias responderão com seu patrimônio pessoal quando ficar constatado que priorizaram o pagamento de outros credores em detrimento do pagamento de tributos vencidos, ressalvados os pagamentos decorrentes da legislação do trabalho ou de acidente de trabalho.

Referências

ABRÃO, Carlos Henrique. Responsabilidade tributária do sócio da empresa falida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 48, p. 23-28, set. 1999.

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do Abuso de Direito**. Coimbra: Almedina, 1983, p. 49-69.

AGUILERA, Maria Lúcia. A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 126-142.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 279-308.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva 2006, p. 239-241.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 75-80.

BATISTA JR. Onofre Alves. O “Laranja”, a Fraude à Lei e a Desconsideração da Personalidade Jurídica, **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual do Estado de Minas Gerais**, nº 35 jul./set. De 1999, p. 56-64.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**, São Paulo: Dialética, 2000, p. 172-179.

BITTAR FILHO, Carlos Alberto. A Responsabilização Tributária dos Sócios na hipótese de Falência da Sociedade. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, a. 87, v. 757, nov 1998, p. 89-92.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005, 271 p.

CASTRO, Aldemario Araujo. Aplicação no Direito Tributário da desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo Código Civil. In: TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em**

Matéria Tributária, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 475-498.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, v. 2, 548 p.

DELGADO, José Augusto. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e os seus Reflexos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 171-229.

DENARI, Zelmo. Sujeitos passivo e ativo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 178-179.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In: _____ e NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p 9-26.

GRACIE, Ellen. Ministra Ellen Gracie por ocasião do voto no RE nº 562276/PR

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 107-116.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. II, São Paulo: Atlas, 2004, p 570-642.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira, São Paulo: Dialética, 2000, p. 127-146.

MELLO, Rodrigo Pereira de. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Responsabilidade Tributária. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 174-185.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**, 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2008. p. 286-293.

PAES, José Eduardo Sabo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade dos Administradores. **Revista da Fundação Escola Superior do**

Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, Ano I, nº 1, jul./set. De 1993, p. 93-100.

REQUIÃO, Rubens. O abuso do direito e a fraude através da personalidade jurídica, **Revista dos Tribunais**, nº 410, Rio de Janeiro, Dez. de 1969, p 12-24

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 459-473.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e integração do direito tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 154-159

_____, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 411-412.

ÚLTIMA INSTÂNCIA. “**Justiça abre ação contra Tania Bulhões e mais 13 por fraude em importações de artigos de luxo**”, disponível em: <<http://ultimainstancia.uol.com.br/conteudo/noticias/47182/justica+abre+acao+contra+tania+bulhoes+e+mais+13+por+fraude+em+importacoes+de+artigos+de+luxo+.shtml>>, acesso em 18 de outubro de 2011.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. A Responsabilidade Tributária Prevista no art. 135 do CTN e o Processo de Execução Fiscal, p 52. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 193, outubro de 2011